# محاسبة التكاليف
# في
# المنشآت المتخصصة

تأليف


دكتور/ محمد حسين عبد الرحمن
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة القاهرة

دكتورة/ تهاني سامى محمد
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة القاهرة

دكتورة /فاطمة عبد الخالق مغازي
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة القاهرة

دكتورة / شيرين عاطف سيد
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة القاهرة

دكتورة/ ولاء على شعبان
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة-جامعة القاهرة

مراجعة
دكتور/عبد المنعم فليح عبدالله
أستاذ محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
كلية التجارة – جامعة القاهرة



الطبعة الأولى
٢٠٢١/٢٠٢٠

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم عليم﴾

صدق الله العظيم

سورة يوسف آية ٧٦

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

﴿الحكمة ضالة المؤمن، فأنى وجدها فهو احق بها﴾

رواه الترمذي

قال احد الصالحين :

لا يزال المرء عالماً حتى إذا ظن أنه قد علم فقد جهل

# المحتويات

## مقدمة:

تعتبر محاسبة التكاليف فرعا من فروع المحاسبة والتي تعتبر بدورها فرعا من فروع العلوم الاجتماعية، ولقد نشأت محاسبة التكاليف استجابة لحاجة الإدارة الحديثة إلى نوع من المعلومات التكاليفية لترشيدها في أداء وظائفها المختلفة ومواجهة المشاكل الإدارية المعاصرة.

وقد أرتبط ظهور وانتشار محاسبة التكاليف – بداية – بالمنشآت الصناعية، وتطورت محاسبة التكاليف مع تطور احتياجات مستخدمي بياناتها ومعلوماتها، وأصبح عليها إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ولاريب أن اهتمام الإدارة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لا يقتصر على النشاط الصناعي فقط، بل تحتاج الإدارة إلى اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة في أوجه النشاط المختلفة، سواء كانت أنشطة صناعية أم زراعية أم خدمية ...الخ، خاصة في ظل ازدياد حدة المنافسة التي تواجه كافة المنشآت على اختلاف أنشطتها. أضف إلى ذلك، أن كبر حجم المنشآت ذات الأنشطة المتخصصة غير الصناعية وضخامة استثماراتها يتطلب دقة البيانات والمعلومات التي تستند إليها الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

كل ماسبق يعنى حاجة الإدارة في كافة المجالات إلى نظام للمحاسبة عن التكاليف يمدها بالبيانات والمعلومات المناسبة والتي تمكنها من التعرف على ما إذا كانت أعمالها وأنشطها تؤدى بأقل تكلفة ممكنة، وبالتالي التعرف على ربحية هذه الأعمال والأنشطة، والاستفادة بها كمؤشر في تحديد أسعار تلك الأعمال والأنشطة، وتحقيق الرقابة عليها، وتحسين اتخاذ القرارات الإدارية خاصة في ظل تزايد المنافسة القوية. وهكذا فإن تطبيق نظم محاسبة التكاليف أصبح أمرا ضروريا في جميع مجالات الأنشطة المختلفة، فطالما أن هناك تكلفة للنشاط، تنبع الحاجة إلى قياس وضبط وتخطيط ورقابة تكلفة هذا النشاط.

ومن هذا المنطلق، جاء إعداد وإصدار هذا المؤلف ليتناول نظم محاسبة التكاليف في منشآت أعمال ذات أنشطة متخصصة، ويعتبر هذا المؤلف واحدا من الإسهامات الأولية لبيان إجراءات وخطوات التطبيق لنظم محاسبة التكاليف في مجالات أنشطة متخصصة مختلفة.

ويعتبر هذا المؤلف استكمالاً لما سبق للطالب أن درسه في مقرر أساسيات محاسبة التكاليف ، وما درسه أيضا من تطبيق نظم محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية. وبناء على هذه الأساسيات، واستكمالاً لما سبق يقدم هذا المؤلف تطبيق نظم محاسبة التكاليف في منشآت أعمال ذات أنشطة متخصصة غير صناعية.

وقد تم تقسيم هذا المؤلف إلى ستة فصول، يتناول الفصل الأول الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف: ماهيته ومقوماته، بينما يتناول الفصل الثاني نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية، وتم تخصيص الفصل الثالث لتناول نظام محاسبة التكاليف في المنشآت العلاجية، وتناول الفصل الرابع نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية، وفي الفصل الخامس تم استعراض نظام محاسبة التكاليف في منشآت استخراج البترول ، وفي الفصل السادس والأخير تم تناول نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية.

والله نسأل أن يجعل هذا العمل المتواضع خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفع به كل من يطلع عليه، وأن يستفد به في عمارة الأرض وفق شرع الله الحكيم.

ولما كان الكمال لله وحده، فإننا نسأله سبحانه أن يغفر لنا كل نقص أو تقصير، إنه ولي ذلك والقادر عليه.

**والله الموفق والمستعان**

**المؤلفون**

**القاهرة أكتوبر ٢٠٢٠**

# الفصل الأول

# طبيعة وإطار نظام محاسبة التكاليف

## مقدمة:

يتناول هذا الفصل طبيعة والإطار العام لنظام محاسبة التكاليف من حيث ماهيته، نشأته وتطوره، أهدافه الأساسية، ومقوماته الرئيسية، ثم مناقشة أهم المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة وأثرها على نظام محاسبة التكاليف، وأخيرا المجالات المختلفة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.

وعلى ذلك يهدف هذا الفصل إلى تعريف القارئ والدارس بالجوانب التالية:

**١/١. ماهية ونشأة وتطور نظم محاسبة التكاليف**

**٢/١. أهداف نظام محاسبة التكاليف**

**٣/١. المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف**

**٤/١. مستجدات بيئة الأعمال الحديثة وأثرها على نظام محاسبة التكاليف**

**٥/١. مجالات تطبيق نظام محاسبة التكاليف**

## ١/١: ماهية ونشأة وتطور نظم محاسبة التكاليف :

يعد نظام محاسبة التكاليف نظاماً فرعياً للمعلومات ضمن أجزاء نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المنشأة، ويتكون نظام محاسبة التكاليف من مجموعة من الأجزاء التي تعمل معاً وفق إجراءات محددة لتحقيق مجموعة من الأهداف المحددة أيضاً.

تطورت نظم الحسابات المالية مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية. ولقد امتدت تلك التطورات في تلك النظم إلى مضمون وشكل الحسابات المالية ولكن ما يزال هدف تلك النظم كما هو لم يتغير وهو أساسا خدمة الأطراف الخارجية من خلال إعداد القوائم المالية والتقارير التي تشتمل على معلومات ذات نفع لتلك الأطراف.

وإذا كانت هذه هي ظروف نشأة وتطور نظم الحسابات المالية وتلك هي أهدافها ومستخدميها الأساسيين فإن ظروف نشأة نظم التكاليف وتطورها كان أكثر وضوحا وتحديداً. فلقد نشأت نظم التكاليف بناء على ظروف اقتصادية بشكل خاص فعندما حدثت الثورة الصناعية في أوربا ظهرت لأول مرة شركات المساهمة التي تتطلب رؤوس أموال كبيرة لإقامة واقتناء الأصول الثابتة الصناعية. وبظهور هذا الشكل القانوني في المنشآت الصناعية انفصلت الإدارة عن الملكية وأصبحت إدارة مهنية تقوم على إدارة الشركة المساهمة نيابة عن المساهمين. وأصبح استمرار الإدارة من عدمه متوقفا على مدى نجاحها في تحقيق أهداف الشركة وأهداف المساهمين وهي الاستمرار والنمو كأهداف اقتصادية. وهذا الاستمرار والنمو إنما يتحقق فقط عند تحقيق الأرباح.

لذلك كان الشغل الشاغل للإدارة في تلك الشركات المساهمة محاولة تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وزيادته من فترة لأخرى. وحتى تتمكن الإدارة من تحقيق الأرباح كما ترغب، فإنه من الواجب أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في أداء الشركة وبالتالي تحتاج لبيانات تفصيلية عن الأداء ولا يكفيها تلك البيانات الإجمالية التي تقدمها نظم الحسابات المالية التي تقدم نتائج عامة وإجمالية عن الشركة. لذلك

بدأ التفكير في نظام أخر يقف بجوار نظام الحسابات المالية ويفي بمتطلبات الإدارة بتقديم بيانات تحليلية عن الأداء والتكاليف.

ومن هنا ظهر نظام التكاليف بناء على حاجة الإدارة لتحليلات التكاليف حتى تتمكن من إدارة أعمال الشركة بشكل سليم وتحقق أهدافها وأهداف الشركة. ومنذ ظهور نظم التكاليف وهي تتطور من حيث الشكل والمضمون لتتلاءم مع متطلبات التطور الاقتصادي ومتطلبات إدارة المنشآت بصفة عامة. وعليه يمكن القول أن محاسبة ونظم التكاليف إنما نشأت أساساً لتخدم الأطراف الداخلية بالمنشأة والتي تتمثل في الإدارة بكافة مستوياتها.

وقد مرت محاسبة ونظم التكاليف بثلاث مراحل في تطورها التاريخي وكانت على النحو التالي:

**المرحلة الأولى**: **من بداية ظهور محاسبة التكاليف وحتى بداية القرن العشرين**:

لقد بدأ ظهور محاسبة ونظم التكاليف في القرن الرابع عشر ولكن الظهور الحقيقي لها كان مع الثورة الصناعية في أوربا حين ظهرت المصانع الكبيرة التي تأخذ شكل شركة مساهمة وفيها انفصلت الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة في حاجة إلى نظام مكمل لنظام الحسابات المالية ليمدها بالتفصيلات والتحليلات الداخلية اللازمة.

وقد أوضحت الدراسات التاريخية لمحاسبة التكاليف أنه قد ظهرت خلال هذه المرحلة (التي امتدت عدة قرون) أفكارا تبلورت خلال هذه المرحلة كما ظهر عدد من الأسس والمبادئ التي اعتمدت عليها محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في المراحل التالية:

إلا أن الملاحظ خلال هذه المرحلة أن:

- تطور نظم التكاليف كان بطيئا وذلك عند نسبة محصلة تطورات نظم التكاليف في هذه المرحلة إلى الفترة الزمنية الطويلة التي امتدت خلالها هذه المرحلة. وربما يرجع ذلك في رأينا إلى أن التطورات الاقتصادية بصفة عامة والصناعية بصفة خاصة كانت بطيئة نسبيا خلال تلك المرحلة رغم ظهور الثورة الصناعية في هذه المرحلة.

وباعتبار أن نظم التكاليف بصفة خاصة قد ارتبطت في نشأتها وتطورها بالظروف الاقتصادية فإن هذا يفسر بطء تطور نظم التكاليف الناتج عن بطء التطور الاقتصادي.

- التطورات الاقتصادية وخصوصا الصناعية وبالتالي التطورات في نظم التكاليف قد انحصرت في الدول المتقدمة التي كانت تسيطر على بقية دول العالم الفقيرة. ولم تصل التطورات بنوعيها إلى الدول التي نطلق عليها الآن الدول النامية. وقد يرجع السبب في ذلك، في رأينا، إما إلى ضعف وسائل الاتصال وصعوبة انتقال الأفكار الجديدة بين دول العالم في هذه المرحلة أو لأن الدول المسيطرة في ذلك الوقت لم ترغب في تقديم أدوات التقدم للدول الفقيرة حتى تستمر تحت سيطرة تلك الدول المتقدمة.

**المرحلة الثانية**: **من بداية القرن العشرين وحتى بداية الثمانينات**:

تميز القرن العشرون بتطورات هائلة سواء كانت اقتصادية أو تكنولوجية أو فكرية، فاقت التطورات في أي قرن سابق بل ربما فاقت التطورات في كل القرون السابقة مجتمعة.

- إن هذا القرن قد شهد لأول مرة صراعا مثيرا بين القوى العالمية ترتب عليه حدوث حربين عالميتين أدت إلى تقدم هائل في صناعة أدوات الحرب المدمرة التي بلغت ذروتها بصنع وتفجير القنبلة الذرية في منتصف القرن.
- إن هذا القرن قد شهد غياب قوى عظمى وظهور قوى أخرى تسيطر على العالم بطريقة أو بأخرى.
- إن هذا القرن قد برز فيه لأول مرة السلاح الاقتصادي كأحد أسلحة السيطرة في الدول المتقدمة على الدول النامية.
- شهد هذا القرن المنافسة الحادة بين المنشآت الاقتصادية سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي.

إن هذه التطورات وغيرها قد أدت لحدوث تقدم صناعي هائل في معظم بلدان العالم، وخصوصا في دول العالم المتقدمة، وبدأت الدول النامية في هذا القرن، ولأول مرة، تأخذ بأسباب التقدم وتستعيره من الدول المتقدمة وذلك بعد تحررها من سيطرة

الدول الكبرى. فنقلت التكنولوجيا والأساليب الاقتصادية المتبعة في الدول المتقدمة سواء في مجال الإنتاج أو التسويق أو الخدمات.

ونتيجة للتطورات التكنولوجية في الدول المتقدمة حدث تطور أيضا في نظم التكاليف كأحد الوسائل التي تساعد وتخدم تلك التطورات من خلال المعلومات المالية التي تقدمها. وكما انتقلت التطورات التكنولوجية والاقتصادية للدول النامية في هذا القرن انتقلت إليها التطورات الفكرية لنظم التكاليف من خلال الكتب والمراجع والبحوث والدراسات التي امتلأت بها مكتبات الدول النامية، وكذلك من خلال البعثات العلمية المرسلة ومن خلال وسائل الاتصال التي ظهرت حديثا في هذا القرن.

إلا أن الملاحظ بالنسبة للقرن العشرين أن النصف الثاني وتقريباً مع نهاية الحرب العالمية الثانية هو الذي شهد طفرة صناعية واقتصادية وفكرية بالمقارنة بما كان عليه الحال في النصف الأول من القرن. فقد ظهرت الشركات الدولية لأول مرة مع مشروع مارشال لتعمير أوربا بعد الحرب واتسعت الأسواق وازدادت المنافسة. وبدأت الحاجة أكثر لنظم تكاليف لخدمة هذا التوسع مما كان له الأثر في التوسع في تطبيق نظم التكاليف في الدول المتقدمة وامتد هذا التطبيق للدول النامية وإن كان محدودا. واستمر هذا الوضع في الخمسينات والستينات من هذا القرن. ولكن خلال عقد السبعينات حدثت تطورات تكنولوجية واقتصادية على مستوى العالم جعلت من الضروري إعادة النظر في نظم التكاليف المطبقة حتى تتمكن من مواكبة هذه التطورات. لذلك ازدادت في هذا العقد الانتقادات لنظم التكاليف المطبقة التي تم وصفها أحيانا بأنها تقليدية وأحيانا بأنها نظم قاصرة أو تقوم على افتراضات غير موجودة في الواقع العملي.

ونتيجة لهذه الانتقادات ظهرت بعض التطورات الفكرية في بداية السبعينات حيث قدم مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) ١٩ معيارا لتنظيم بعض الجوانب التي تعرضت لانتقادات في التطبيق. حيث وضعت أساسا لتخصيص التكاليف الزمنية على المنتجات والتي كانت تعتبر تكاليف فترة (أي تحمل على نفس الفترة التي حدثت فيها) وليست تكاليف منتج كما عملت هذه المعايير على تحليل التكاليف الإضافية لمجموعات تكلفة أصغر ليتم تخصيصها بناء على أساس مناسب لكل مجموعة على حده. ويرجع الفضل لمجلس معايير محاسبة التكاليف في تطوير

أسس تخصيص أفضل للتكاليف الإدارية والعامة وتكاليف البحث والتطوير. ورغم هذا الإنجاز لمجلس معايير محاسبة التكاليف فقد توقف نشاطه قبل استكمال عمله ليعالج ما يستجد من جوانب التطوير.

**المرحلة الثالثة: من بداية الثمانينات وحتى نهاية التسعينات:**

تميزت هذه المرحلة من القرن العشرين بتطورات هائلة في تكنولوجيا التصنيع وطرق التسويق والمنافسة الشاملة وانفتاح بلدان العالم على بعضها البعض من خلال وسائل الاتصال هائلة الإمكانيات. كما ظهرت التكتلات الدولية وتم التوقيع على اتفاقية تحرير التجارة العالمية من قبل معظم دول العالم.

إن هذه الخطى كانت متلاحقة إلى درجة لم تمكن نظم التكاليف من مجاراتها. فقد استمرت معظم المنشآت الصناعية المتقدمة تكنولوجيا في استخدام نفس النظم التقليدية للتكاليف رغم التغيرات الجوهرية في هيكل التكاليف وتغير الأهمية النسبية لكل عنصر داخل هذا الهيكل. لذلك وخلال الثمانينات بدأت الانتقادات الشديدة لتلك النظم التقليدية على أساس أنها تشوه تكاليف المنتجات وتقدم معلومات غير دقيقة يترتب عليها قرارات غير سليمة.

وبناء على تلك الموجه من الانتقادات بدأ الباحثون والكتاب يقدمون أفكاراً ومقترحات جديدة لمعالجة قصور تلك النظم التقليدية والتغلب على تلك الانتقادات.

ومن أهم هذه المقترحات التي لاقت رواجا كبيرا في الفكر المحاسبي نظم التكلفة القائمة على الأنشطة (Activity- Based- Cost) كوسيلة تشتمل على عدة إجراءات للتغلب على مشكلة التكاليف غير المباشرة.

وقد ترتب على هذا الترويج لذلك النظام أن بدأت المنشآت تطبقه وتجنى ثمار هذا التطبيق متمثلة في دقة معلومات التكلفة التي يحصل عليها المديرون والتي يتم على أساسها اتخاذ قرارات هامة في الأجل القصير والأجل الطويل. فقد أشارت إحدى الدراسات الميدانية (Colin Drury 1992) التي أجريت على عينة مكونة من ٣٠٠ شركة صناعية بريطانية أنه بعد وقت قصير من ظهور هذا النظام طبقته نسبة ٣% من الشركات، ٩% منها على طريق تطبيقه في القريب العاجل، ٣٨% يدرسون إمكانية تطبيقه.

ورغم حداثة تطبيق هذا النظام فقد تعرض هو أيضا لانتقادات على أساس أن تكلفة تطبيقه قد تزيد عن العائد منه. وأن له نظرة جزئية تركز على التكاليف غير المباشرة في حد ذاتها والأنشطة المرتبطة بها دون النظر لأجزاء ومكونات المنشأة ككل. وبناء عليه فقد ظهر مفهوم أشمل من نظام التكلفة حسب الأنشطة وهو ما يطلق عليه "إدارة التكلفة الشاملة" (Total Cost Management) الذي يشتمل بداخله على نظام التكلفة حسب الأنشطة مع التعامل مع الأنظمة الأخرى الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

إن إدارة التكلفة الشاملة لذلك تكون أكثر شمولا ومرونة وذات فاعلية مسبقة بالمقارنة بالبدائل الأخرى. إن المبادئ التي تقوم عليها هي التي تجعلها فعالة. فهي تقوم على ثلاثة مبادئ أساسية: تحليل التشغيل الذي تقوم به المنشأة وتحديد التكلفة حسب الأنشطة، التحسين المستمر.

## ٢/١: أهداف نظام محاسبة التكاليف :

مع نشأة وتطور محاسبة التكاليف نشأت وتطورت أهداف نظام التكاليف وإن كان الهدف الرئيسي للنظام هو خدمة الإدارة والأطراف الداخلية في المنشأة. ولقد تطورت أهداف نظام التكاليف مع التطورات الاقتصادية التي جعلت الإدارة تطلب بيانات أكثر وفي جوانب ومجالات جديدة. لذلك يمكن حصر أهم أهداف نظام التكاليف حسب ترتيبها التاريخي في أربعة أهداف أساسية.

### ١/٢/١: تحديد تكلفة النشاط :

يعتبر تحديد تكلفة النشاط أول وأقدم أهداف نظام التكاليف حيث كان الهدف من محاسبة التكاليف عند نشأتها هو تحديد التكلفة الفعلية على المستويات المختلفة:

- على مستوى وحدة النشاط (وحدة الإنتاج) لتحديد سعر بيع الوحدة أو أمر التشغيل ولدراسة معدلات تكلفة الوحدة للاستفادة منها في القرارات الإدارية.
- تحديد تكلفة كل عنصر من عوامل الإنتاج (مواد، عمالة، خدمات) حتى تتعرف الإدارة على التكلفة التي تتحملها عن كل عنصر لتقارنها بين كل فترة وأخرى وتقارنها مع المنشآت المماثلة لتدرس مدى تطور معدلات هذه العناصر من فترة لأخرى وبالمقارنة بالمنشآت الأخرى ومع المنافسين.

- تحديد تكلفة كل وظيفة في المنشأة– إنتاج وتسويق وإدارة وخدمات **أولا** للمساعدة في إعداد نتائج الأعمال **وثانياً** لدراسة التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل وظيفة وتقييم أداء كل وظيفة ومدى مساهمتها في تحقيق أرباح للمنشأة.
- على مستوى المنتج لتحديد جملة تكلفته ونتيجة أعماله من ربح أو خسارة .
- على مستوى القسم أو مركز التكلفة لبيان التكلفة التي تتحملها المنشأة في كل قسم لترشيد القرارات الخاصة بهذا المركز أو القسم.
- على مستوى مركز المسئولية لتقييم أداء المسئولين الإداريين ومحاسبتهم عن المسئولية المكلفين بها.
- على مستوى المصنع بالكامل بما يشتمل عليه من منتجات وأقسام لتحديد التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل مصنع من مصانعها الفرعية ولتحديد ربحية كل مصنع وتقييم أدائه.
- على مستوى المنشأة أو الشركة بالكامل بما تشتمل عليه من مصانع فرعية.

ويتم هذا التحديد للتكلفة على أساس تحليلي حتى تتحقق الاستفادة الكاملة من بيانات التكاليف، فكلما زاد التحليل وتعمق كلما استطاعت الإدارة أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في المنشأة. ولقد أصبحت محاسبة التكاليف وتحليلاتها أمرا ملحا للإدارة نظرا لصعوبة الإدارة المباشرة، فلقد أصبحت الإدارة تدير أعمالها في كثير من الأحيان عن بعد مما يلزم معه ضرورة توافر بيانات تحليلية تحت يد الإدارة للتغلب على هذه الصعوبة. فيجب أن تنقل بيانات التكاليف صورة واضحة للإدارة عن ظروف التشغيل بحيث تدير أنشطتها وكأنها ترى بنفسها.

**٢/٢/١ تخطيط تكاليف النشاط**:

حقيقة تحديد التكلفة الفعلية قد يكون من أساسيات أي نظام تكاليف فعلي نظرا لأهمية تحديد التكلفة الفعلية على مستوياتها المختلفة المشار إليها فيما سبق. ولكن التكاليف الفعلية تحدث كيفا اتفق ولا نستطيع أن نتحقق مما إذا كانت قيم التكلفة الفعلية سليمة أم بها خلل وانحرافات.

لذلك ومع تطور الفكر المحاسبي أصبح من المهام الرئيسية لنظام التكاليف أن يخطط تكاليف النشاط **أولاً** لتعتبر بمثابة مرشد للتنفيذ الفعلي. بمعنى أن يتم التنفيذ

للنشاط والتكاليف بناء على ما تم تخطيطه **وثانياً** لتكون تلك التكاليف المخططة أو المحددة مقدما بمثابة أساس لرقابة التكاليف الفعلية لبيان ما إذا كانت تلك التكاليف الفعلية بها انحرافات في صالح أو غير صالح المنشأة.

ويتسع إطار هذا الهدف ليخدم إدارة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية حيث تشتمل الموازنات التخطيطية على عديد من بنود التكاليف التي يستطيع نظام التكاليف أن يقدرها على أساس سليم مما يدعم وظيفة الموازنات التخطيطية كأساس للتنفيذ والرقابة.

**١/٢/٣ الرقابة على التكاليف**:

إذا كان هدف تحديد تكلفة النشاط هو أول وأقدم أهداف محاسبة التكاليف فإن الرقابة على التكاليف يعتبر أحدث أهداف محاسبة التكاليف، ورغم ذلك فإنه يعتبر في ظل الظروف المعاصرة أهم أهداف محاسبة ونظم التكاليف. فلم يعد محاسب التكاليف مجرد محاسب يسجل ويحلل البيانات وينتهي دورة عند هذا الحد. ولكن مهام محاسب التكاليف اتسعت في الوقت الحاضر لتشمل التدخل في كل أنشطة المنشأة للتحقق مما إذا كان الأداء الفعلي وتكاليفه تسير وفق المخطط لها ثم التقرير عن نتائج هذه المتابعة واقتراح أفضل السبل لتحسين الأداء. إن الدور الهام للمحاسب في ظل البيئة المعاصرة قد جعل المحاسب متغيراً أساسيا في منظومة عمل أي منشأة، فهو الذي يساعد المنشأة على تخفيض تكاليفها من خلال أساليب الرقابة التي يتبعها. وهذا التخفيض في التكاليف أصبح مطلبا ملحا في البيئة المعاصرة حتى تتمكن المنشأة من البقاء في مجال الأعمال وتتمكن من مواجهة منافسيها.

لذلك يعتبر هدف الرقابة على التكاليف أهم أهداف نظام التكاليف في ظل الظروف الحديثة التي أصبحت فيها المنافسة المحلية والعالمية أكثر حده.

**١/٢/٤ ترشيد القرارات الإدارية**:

نظام التكاليف يشتمل على حصيلة وفيرة من البيانات التحليلية عن كل جوانب المنشأة الرئيسية والفرعية.

إن اتخاذ القرارات أحد الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة بل ربما تكون هي الوظيفة الأساسية للإدارة. وهذه القرارات قد تكون تخطيطية مثل تقديم منتج جديد أو قبول طلبيات بسعر منخفض عن السعر العادي أو اختيار تشكيلة مثلى من المنتجات وقد تكون قرارات رقابية مثل اتخاذ قرارات لتحسين الأداء في أحد الأقسام أو المراكز التي حدث بها خلل أو انحرافات في التكاليف.

إن توافر البيانات التفصيلية للتكاليف من خلال نظام التكاليف يجعل محاسب التكاليف قادرا في أي وقت على ترشيد قرارات الإدارة التخطيطية أو الرقابية سواء في الآجل القصير أو في الآجل الطويل.

## ٣/١ : **المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف**:

### ١/٣/١: **العوامل المؤثرة في نظام محاسبة التكاليف**:

هناك عوامل واعتبارات كثيرة تؤثر وتحدد مدى تعقيد أو تبسيط نظام محاسبة التكاليف، وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه، ومن أهم هذه العوامل الآتي :

١ – **حجم المنشأة**: إن حجم بيانات ومعلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم كل منشأة. حيث أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيداً في المنشآت كبيرة الحجم عنها في المنشآت صغيرة الحجم. وعليه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف ودرجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المنشأة.

٢ – **نظام وطريقة الإنتاج:** يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس نظام أو طريقة الإنتاج، فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية والنمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أو يتم على أساس متقطع وغير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية. بالإضافة لذلك كلما تعقدت طريقة الإنتاج أو أنظمته ومراحله كلما زاد هذا من صعوبة وتعقيد أنظمة التكاليف.

٣ – **تنوع المنتجات وتعددها:** لو أن المنشأة تقوم على إنتاج منتج واحد فإن نظام التكاليف يكون من السهولة بمكان، لأن كل التكاليف في هذه الحالة تحمل على

هذا المنتج وحده ولن يمثل ذلك مشكلة. ولكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف عليه أن يقوم بتوزيع تكاليف الإنتاج على هذه المنتجات على تنوعها واختلافها. وفي هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكاليف ذات علاقة واضحة بالمنتجات كالمواد الخام التي تحمل مباشرة على هذه المنتجات وعناصر أخرى كثيرة علاقتها غير واضحة بالمنتجات وبالتالي تتطلب جهدا لتحميلها على المنتجات. هذه العناصر الأخيرة تزيد كثيرا كلما زادت وتنوعت المنتجات.

٤ – **الوعي لدى إدارة المنشأة:** إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل المنظمات على اختلاف أنواعها في ظل البيئة المعاصرة ولكن يمكن القول بأن حجم ونوعية المعلومات والبيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجة الإدارة إلى هذه المعلومات وتلك البيانات. إن وعي إدارة المنشأة بأهمية التكاليف وبياناتها هو الذي يحدد مدى الإجمال والتفصيل لتلك البيانات. فكلما زاد وعي الإدارة كلما طلبت الإدارة بيانات تكاليف أكثر تفصيلا لتحديد موقف التشغيل بشكل أكثر والعكس صحيح.

**٢/٣/١ مقومات نظام محاسبة التكاليف**:

يشتمل نظام التكاليف على عدة أركان أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه بشكل سليم وهذه المقومات يجب توافرها في أي نظام تكاليف في أي منشأة ولكن يختلف مضمون تلك المقومات حسب طبيعة وظروف التشغيل بالمنشأة محل التطبيق.

وأهم هذه المقومات وأكثرها شيوعاً المقومات الخمسة التالية:

**أ – دليل عناصر التكاليف**:

عنصر التكلفة هو عبارة عن قيمة كمية من عوامل الإنتاج يستلزمها التشغيل وتم استخدامها والاستفادة منها طبقا لما هو مخطط لها.

ويتم تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها إلى ثلاث مجموعات هي (تكلفة المواد، تكلفة العمالة، تكلفة الخدمات).

**تكلفة المواد**: وتشمل تكلفة كل ما هو ملموس سواء كانت مواد خام أو مواد مساعدة أو قطع غيار أو غير ذلك من المواد.

**تكلفة العمالة:** وتشتمل على تكلفة الجهد البشري الذي تتحمله المنشأة عن عمالة مرتبطة مع المنشأة بعقد عمل. وتتضمن هذه التكلفة أجور عمال الإنتاج والعمال المساعدين وعمال الخدمات والتسويق والإدارة.

**تكلفة الخدمات:** وتشتمل على كل التكاليف الأخرى التي لا تندرج تحت عنصر المواد أو عنصر العمالة. ويطلق على هذا العنصر تكاليف أخرى أو تكلفة الخدمات باعتبار أن الهدف منها هو تقديم خدمات فنية أو بشرية. وهذه الخدمات قد تكون من داخل المنشأة مثل الإيجار أو الإهلاك وقد تكون من خارج المنشأة مثل النقل والصيانة والإعلان الذي يقوم به الغير لصالح المنشأة.

والغرض من إعداد دليل لتلك العناصر بأنواعها الرئيسية والفرعية هو حصر وتحديد تلك العناصر التي تتحملها المنشأة لتأدية أنشطتها ثم لسهولة التمييز بين العناصر الرئيسية والفرعية عند تسجيل وتحميل التكاليف. ويعد هذا الدليل على أساس رقمي بحيث تظهر فيه المجموعات الثلاث كمجموعات رئيسية وما يتفرع منها يأخذ أرقاما فرعية وتحليلية.

**ب – دليل مراكز التكاليف**:

يمكن تعريف مركز التكلفة بأنه "دائرة نشاط" تتعاون فيها وتتفاعل عوامل الإنتاج (عناصر التكاليف) مع بعضها البعض لإنتاج منتج أو لتقديم خدمة أو للقيام باختصاص معين. وتتعدد مراكز التكاليف وتتنوع بحسب حجم وطبيعة نشاط المنشأة محل التطبيق. وغالبا ما يتم الاعتماد على الهيكل أو الخريطة التنظيمية لتكون الأساس في تحديد عدد ومسميات تلك المراكز. ولكن قد يزيد أو يقل عدد تلك المراكز عن عدد المستويات الوظيفية في الخريطة التنظيمية حيث أن التوسع في عدد المراكز أو التقليل منها يحكمه عدة متغيرات أهمها :

- مدى التفصيل في البيانات والمعلومات التي تطلبها الإدارة من نظام التكاليف، تكلفة التوسع في عدد المراكز مقارنة بقيمة المعلومات الناتجة عن هذا التوسع، أثر دمج المراكز أو فصلها على دقة بيانات التكاليف.

وقد جرى العرف المحاسبي على تقسيم مراكز التكاليف في المنشآت الصناعية إلى خمس مجموعات على النحو التالي:

- **مراكز الإنتاج:** وهي المراكز التي تحقق هدف المنشأة الرئيسي متمثلا في تصنيع المنتج (او تقديم الخدمة)الذي قامت المنشأة من أجل إنتاجه.
- **مراكز التسويق:** وهي المراكز التي تتولى بيع وتوزيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل إنتاجه وبيعه.
- **مراكز الإدارة والتمويل:** وهي المراكز التي تتولى إدارة وتمويل عمليات وأنشطة المنشأة. وتتضمن المستويات الإدارية المختلفة والإدارات المالية (الحسابات والتكاليف).
- **مراكز الخدمات العامة:** وهي المراكز التي يتم إنشاؤها لتقدم خدمات عامة للمراكز الأخرى (إنتاج، تسويق، إدارة، عمليات رأسمالية). ومن هذه الخدمات العامة ورشة الصيانة والمخازن والنقل والعيادة الطبية والمطعم التي تقدم خدماتها لكل العاملين في المراكز الأخرى المذكورة.
- **مراكز العمليات الرأسمالية:** وهي المراكز التي تتولى اقتناء أو إنشاء أو تركيب الأصول الثابتة كالمباني والآلات والمعدات. وبشكل خاص تعتبر كل تكاليف هذه المراكز تكاليف رأسمالية عندما يتم إنشاء أو تركيب الأصل الثابت ويبدأ العمل.

ويتم إعداد دليل لتلك المراكز الرئيسية منها والفرعية على أساس رقمي وذلك لسهولة التمييز بين تلك المراكز ولسهولة تحميلها بالتكاليف التي استفادت منها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

### جـ - دليل وحدات النشاط:

وحدة النشاط هي الوحدة التي قامت المنشأة من أجل إنتاجها أو تقديمها كخدمة. وهذه الوحدة بهذا المعنى إنما تعنى وحدة النشاط الرئيسية على مستوى المنشأة ككل أو هي تمثل أخر وحدة نشاط في سلسلة وحدات النشاط الفرعية التي تشتمل عليها

الأنشطة الفرعية التي تنتج في أخر السلسلة وحدة النشاط الرئيسية التي يتم بيعها أو تقديمها للمستهلك النهائي.

وبالطبع فإن هذا الدليل يكون مطلبا ملحا عندما تتعدد وتتنوع منتجات (وحدات النشاط) المنشأة. فقد يكون عدد المنتجات كبيرا ويشتمل كل منتج على تشكيلة من الأحجام أو الأشكال أو الألوان مما قد يجعل من الصعوبة على المنشأة أن تحصرها أو تميز بينها بسهولة بدون دليل رقمي لكل منتج رئيسي ولكل مجموعة فرعية. كما أن الدليل الرقمي يسهل عملية تحميل كل منتج بالتكاليف التي استفاد منها مباشرة مثل المواد الخام أو بطريقة غير المباشرة من خلال مروره بمراكز الإنتاج التي استفاد منها.

ووحدة النشاط تختلف من منشأة لأخرى فقد تكون أمر التشغيل في نظام تكاليف الأوامر وقد تكون المقاولة أو العقد في صناعة المقاولات وقد تكون وحدات الإنتاج في نظام المراحل ذو الإنتاج المستمر.

**د – المجموعة المستندية** :

تعتمد المحاسبة بصفة عامة على مبدأ الموضوعية عند إثبات العمليات المالية، فلا يتم تسجيل أي عملية مالية إلا بناء على مستند يؤيدها وكذا الحال أيضا في نظام التكاليف فإنه يثبت أيضا العمليات المالية الخاصة بالتكاليف ولكن بشكل تحليلي وأيضا بناء على مستند يؤيد حدوث تلك التكلفة. وهذه المستندات قد تكون فاتورة شراء المواد أو إذن صرفها أو كشف الأجور أو فاتورة كهرباء.

وهذه المستندات في الغالب يعتمد عليها نظام الحسابات المالية فيثبت العملية بشكل إجمالي كما تنتقل لنظام التكاليف، بطريقة أو بأخرى، ليثبتها أيضا نظام التكاليف بصورة تحليلية. ويمر أي مستند بدورة أو خط سير محدد وفقا لنوعية وكمية البيانات التي يشتمل عليها والجهات التي تستفيد منه. وباعتبار أن كل عنصر تكلفة يختلف عن غيره في طبيعته وكيفية ومنبع حدوثه لذلك تختلف الدورة المستندية من عنصر لأخر. وتختلف أيضا النسخ التي يتم إعدادها من المستند حسب طبيعة العنصر والجهات المستفيدة منه.

ويجب مراعاة الدقة عند إعداد تلك الدورات المستندية لأنها تعتبر من ناحية إثباتا لحدوث وحركة عنصر التكلفة داخل المنشأة كما تعتبر من ناحية أخرى بمثابة رقابة على العنصر حيث يراقب كل إجراء على الإجراء السابق له.

ويؤكد استاذنا الدكتور بلبع على ضرورة مراعاة الدقة عند إعداد المستند وعند تصميم الدورة التي يتحرك فيها المستند فيحدد الأساسيات التالية:

١- يجب مراعاة المبدأ المعروف "أن لكل وسيلة غرض" فإن انتفى الغرض منه انتفت معه الوسيلة وصارت غير ذى موضوع أو ضرورة، كما أنه إذا لم تحقق الوسيلة الغرض منها صارت أيضا غير ذى موضوع أو ضرورة وصارت ضياعا للجهد والوقت.

٢- يجب ألا يتسع تداول المستندات ودورتها بين من ليسوا في حاجة أكيدة لها. لذلك يجب أن يحدد نظام التكاليف دورة كل مستند من بدء استيفائه من الجهة المختصة حتى تصل النسخ إلى الجهات المختصة أيضا والمحتاجة إليه.

٣- يجب ألا تكثر المستندات عن العدد الضروري، ويجب مراعاة أن المستند الواحد يمكن أن يخدم أكثر من جهة واحدة ولأكثر من غرض واحد.

٤- يجب مراعاة البساطة والوضوح عند تصميم المستند حتى تتحقق المنفعة عند استخدامه.

٥- يجب أن يكون هناك وعيا لدى الجهات المصدرة والمستفيدة بأهمية المستندات والدور المفيد الذي تقوم به.

**هـ- المجموعة الدفترية**:

التسجيل في نظام التكاليف يقوم على أساس تحليلي، لذلك تصبح المجموعة الدفترية أساسية في نظام التكاليف. إن المجموعة الدفترية هي التي تعمل على ربط عناصر التكاليف بمراكز التكاليف بوحدات النشاط (وحدات الإنتاج) اعتمادا على المجموعة المستندية التي تثبت حدوث هذا العنصر وتثبت اختصاصه بمركز التكلفة وبوحدة النشاط.

وتشتمل المجموعة الدفترية على سجلات نوعية وسجلات وظيفية وسجلات لأوامر التشغيل. وتشتمل السجلات النوعية على سجل إثبات حركة المواد (دفتر أستاذ المخازن) وسجل المواد وسجل الأجور وسجل التكاليف الأخرى.

أما السجلات الوظيفية فتشتمل على السجلات الخاصة بالوظائف (المراكز) الرئيسية في المنشأة (إنتاج، تسويق، خدمات، إدارة وتمويل) وتشتمل سجلات أوامر التشغيل على صفحات يتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل أمر تشغيل تحمل عليه مباشرة العناصر المختصة به والمباشرة عليه وتحمل عليه البنود غير المباشرة طبقا لمعدلات التحميل، ليتم التوصل إلى جملة تكلفة الأوامر.

ويذكر أستاذنا الدكتور بلبع أن سجلات ودفاتر التكاليف يجب أن يراعي في تصميمها:

١- أن تحتوى على الحوادث الفعلية وتسجلها في صورة منتظمة طبقا للأصول العلمية المناسبة لذلك.
٢- أن تمهد للعمليات التحليلية والاستنتاجية التي تستند على البيانات الواردة بتلك السجلات.

### ٣/٣/١. **أنواع نظم محاسبة التكاليف**:

يشتمل نظام التكاليف على أهداف بعضها يعتمد على التسجيل الفعلي (تحديد فعلي) وبعضها يعتمد على التحديد المسبق للتكاليف (تخطيط) وبعضها يعتمد على كل من الفعلي والمحدد مسبقا في نفس الوقت (الرقابة). لذلك نظم التكاليف تشتمل على نظم تكاليف فعلية تتولى تسجيل وتحليل وتحميل التكاليف الفعلية ونظم تكاليف معيارية تفي بهدف التخطيط والرقابة بالتعاون مع النظم الفعلية.

وفيما يختص بنظم التكاليف الفعلية فإن الفكر المحاسبي وكذلك الواقع العملي يشتمل على نوعين من نظم التكاليف الفعلية.

نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية .إن تطبيق أي نظام منهما إنما يتوقف على طبيعة وطريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج مستمراً ونمطياً فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أما إذا كان التصنيع يتم

بشكل متقطع أو حسب الطلب فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية. وأحيانا يمكن أن يكون هناك نظاما مختلطا من المراحل والأوامر إذا كانت المنشأة تتبع أساسا نظام تكاليف المراحل وفقا لطريقة تصنيعها ولكن أحيانا يمكن أن تنتج دفعات أو طلبيات معينة فتحدد تكلفتها بشكل مستقل.

## ٤/١. مستجدات بيئة الأعمال الحديثة وأثرها على نظام محاسبة التكاليف:

تغيرت بيئة الأعمال الحديثة عموما وبيئة التصنيع بصفة خاصة عما كانت عليه في الماضي، من حيث درجة المنافسة وطرق وأساليب الإنتاج، والنظم والاستراتيجيات الإدارية، فقد كان لنمو المنافسة واتساع نطاقها وعولمة الأسواق، والسرعة الكبيرة للاختراعات والاكتشافات التكنولوجية والتقدم المذهل في نظم الحاسبات، أكبر الأثر في تغيير خصائص البيئة التي تعمل فيها محاسبة التكاليف.

حيث تميزت بيئة الأعمال الحديثة بالتغيرات السريعة والمتلاحقة التي تختلف اختلافا جوهريا عن بيئة الأعمال التي كانت سائدة في الماضي والتي كانت تتصف بالسكون والاستقرار النسبي والتغير البطيء سواء في المنتجات أو في أذواق ورغبات العملاء.

يمكن توضيح أهم المستجدات أو المتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة على النحو التالي:

(١) زيادة حدة المنافسة واتساع نطاقها وعولمة الأسواق التي تتصف بزيادة عدد المنافسين، زيادة خبرة ودراية العملاء وتنوع متطلباتهم من السلع والخدمات. مما يفرض على نظام التكاليف ضرورة تشخيص مواطن خفض التكلفة في مجالات الأنشطة المتعددة وتقديم المعلومات المناسبة في هذ الشأن لتدعيم استراتيجية المنشأة في الحصول على ميزة تنافسية ومن ثم الحصول على اكبر حصة سوقية ممكنة.

(٢) الاهتمام بالجودة الشاملة وتحسين مستوى جودة المنتجات والخدمات حتى يمكن إرضاء رغبات ومتطلبات العملاء، القضاء على الإسراف والضياع لتخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة لمقابلة متطلبات العملاء في الحصول على المنتج بسعر أقل، تنويع المنتجات والتجديد والابتكار فيها من خلال

التطوير والتحسين المستمر لقصر دورة حياة هذه المنتجات ولمقابلة التنوع في متطلبات العملاء.

(٣) تغير طرق وأساليب الإنتاج و تطورها بشكل جذري نتيجة النمو السريع في المنافسة واتساع نطاقها ،والتطوير والابتكار في التقنيات الحديثة المستخدمة في عمليات الإنتاج، والتقدم في نظم الحاسبات وارتباطها المباشر بعمليات التصنيع. ومن أهم مظاهر تغير طرق وأساليب الإنتاج في بيئة التصنيع الحديثة : الاعتماد بدرجة كبيرة على التشغيل الآلي، انخفاض نسبة تكلفة العمالة المباشرة إلى إجمالي التكاليف، ومن ثم زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكلفة، مرونة خطوط الإنتاج التي تتميز بإنتاج عدد من المنتجات المختلفة التي تشترك في بعض الخصائص ، كما تتميز بعدم تأثر تكلفة الوحدة المنتجة بحجم الإنتاج، نظرا لانخفاض وقت تجهيز الآلات ، وسهولة اجراء تعديلات في شكل وتصميم المنتجات.

(٤) تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون ، مع المحافظة في نفس الوقت على جداول تسليم المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء ،لتخفيض تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون وتخفيض التكاليف الأخرى المترتبة على الاحتفاظ بالمخزون مثل إيجار المخازن والتأمين عليها وإهلاك معدات التخزين وخسارة الوحدات التالفة والمفقودة، تفادى التقادم في المنتجات أوتراكم المخزون ، تكثيف الجهود الإدارية لحل القضايا المرتبطة بأوجه القصور التي يمكن حدوثها في أنشطة التوريد والتصنيع والتسويق والتي يحجبها الاحتفاظ بمستويات عالية من المخزون.

(٥) التحسين المستمر في أداء العمليات أو تصميم المنتجات أو كليهما معا ، حتى يمكن إحراز بعض المزايا التنافسية في ذلك السوق دائم التغير. ويهدف التحسين المستمر عموما إلى تحقيق التفوق في تصميم المنتجات والعمليات الإنتاجية ، التصنيع. ويمكن إحراز التفوق في التصميم من خلال تحسين مستوى الجودة في التنفيذ، تخفيض مستوى المخزون ، تخفيض أوقات التسليم وسرعة الاستجابة لطلبيات العملاء، التفوق في التسويق بالفهم الجيد لاحتياجات العملاء وتلبيتها في الوقت المناسب .

وفى ضوء هذه المستجدات والتغيرات الجذرية السريعة والمتلاحقة التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة تعرضت محاسبة التكاليف للعديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى ملاءمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المتبعة في قياس وتحديد التكلفة في ظل المستجدات الحديثة. وبناء على ذلك بدأت الدعوة إلى تطوير أساليب التكاليف لتلافى مثل هذه الانتقادات والتدعيم المحاسبي للاستراتيجيات الإدارية التي صاحبت التغيرات والمستجدات في بيئة الأعمال الحديثة.

ومن هنا ظهر مفهوم إدارة التكلفة ، ويختلف مفهوم إدارة التكلفة عن مفهوم المحاسبة عن التكلفة، حيث أن عملية إدارة التكلفة تتعدى مجرد حصر وتجميع وتحديد التكلفة وإعداد تقارير التكاليف إلى تحديد كيفية استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، ذلك لأن الموارد إذا لم تستخدم بكفاءة في ظل المنافسة الشديدة من خلال إدارة واعية للتكاليف فلن تتحقق الأهداف بعيدة المدى للمنشأة.

كما ظهرت العديد من الأساليب الحديثة في مجال محاسبة التكاليف لتدعيم نظام إدارة التكلفة منها على سبيل المثال : تحديد التكلفة علي أساس النشاط ، التكلفة المستهدفة ، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج، الخ.

وهكذا اتسع دور محاسبة التكاليف كثيرا في ظل بيئة الأعمال الحديثة عما كان عليه من قبل .

### ٥/١. مجالات تطبيق نظام محاسبة التكاليف:

طالما أن لكل نشاط (صغر أو كبر حجمه) تكلفة، فإنه يصبح من الضروري قياس وضبط وتخطيط هذه التكلفة. وعلى ذلك فإنه يمكن القول بضرورة اتصاف نظام محاسبة التكاليف بالمرونة بما يمكنه من المواءمة بين قواعد ومبادئ وإجراءات المحاسبة عن التكاليف وبين متطلبات التطبيق الفعلي، بما يلائم طبيعة كل نشاط من الأنشطة المختلفة.

بداية ارتبط ظهور وانتشار محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتحديد تكاليف الإنتاج وتقويم المخزون السلعي، للتحديد السليم لنتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للمنشأة، ثم تطورت محاسبة التكاليف مع تطور احتياجات مستخدمي بياناتها

ومعلوماتها، وأصبح عليها إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وليس بخاف أن اهتمام الإدارة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لا يقتصر على النشاط الصناعي فقط، بل تحتاج الإدارة إلى اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة في أوجه النشاط المختلفة، صناعية كانت أم زراعية أم تجارية أم خدمات ...الخ. خاصة في ظل ازدياد حدة المنافسة التي تواجه كافة المنشآت صناعية وغير صناعية. وكذلك كبر حجم المنشآت غير الصناعية وضخامة استثماراتها مما يتطلب دقة في البيانات والمعلومات التي تستند إليها الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وهذا يعنى حاجة الإدارة في كافة المجالات، إلى نظام للمحاسبة عن التكاليف يمدها بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة.

يقوم نظام محاسبة التكاليف على ركيزتين أساسيتين هما الأصول العلمية وظروف التطبيق العملي، أي تتوافر له مجموعة من القواعد والمبادئ العلمية التي يمكن تطبيقها في مجالات النشاط المختلفة، غير أن إجراءات وخطوات التطبيق قد تختلف باختلاف النشاط مجال التطبيق، بل قد يختلف داخل المنشأة الواحدة مع مرور الزمن لتغير ظروفها. فلكل نشاط مشاكله الخاصة به التي قد لا توجد في الأنشطة الأخرى، بل إن النشاط الواحد قد تختلف مشاكله من فترة لأخرى ومن نوع لأخر داخل النشاط الفرعي، فالنشاط الصناعي مثلا تختلف مشاكله في مجال الصناعات الاستخراجية عنها في مجال الصناعات التحويلية، بل إن الصناعات التحويلية فيما بينها تختلف مشاكلها.

لذلك يجب أن تؤخذ الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف وكذلك ظروف الواقع العملي في الحسبان عند تصميم نظام التكاليف لأي نشاط ، حيث لكل نشاط طبيعته الخاصة والتي يكون على نظام التكاليف أن يتلائم معها . بمعنى أن نظام محاسبة التكاليف لأي نشاط يرتكز على نفس الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف بصفة عامة، هذا بالإضافة إلى الأصول العملية الخاصة بالنشاط نفسه.

وهذا التنوع في مشاكل التطبيق العملي يحتم ضرورة أن يتصف نظام محاسبة التكاليف بالمرونة بشكل يمكنه من تحقيق التوازن بين الالتزام بالأصول العلمية للنظام وبين احتياجات وظروف التطبيق العلمي.

**وعلى ذلك سوف نتناول في الفصول القادمة الموضوعات التالية:**

- محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية .
- محاسبة التكاليف في المستشفيات
- محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية
- محاسبة التكاليف في منشآت البترول
- محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

## أسئلة على الفصل الأول

### أولا : حدد الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات الآتية :

**١- من العوامل المؤثرة على تصميم نظام التكاليف :**

أ – عدد الوحدات المنتجة . ب- طبيعة العملية الإنتاجية.
ج- عدد العمال بالشركة . د- حجم الوحدات المنتجة .

**الإجابة** : (**ب**)

**٢- أى مما يلى لا يعد من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف:**

أ – الرقابة على التكاليف . ب- تحديد المركز المالي .
ج- تحديد تكلفة النشاط . د- تخطيط التكاليف .

**الإجابة** : (**ب**)

**٣- يسهم نظام التكاليف في مجال التخطيط بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد :**

أ – قائمة المركز المالي . ب- قائمة التدفقات النقدية .
ج- قائمة الدخل . د- الموازنات .

**الإجابة** : (**د**)

**٤- مراكز التكاليف تشتمل على مراكز :**

أ – الإنتاج والخدمات التسويقية . ب- الإنتاج والخدمات العامة.
ج- الإنتاج والعمليات الرأسمالية. د- جميع ما سبق.

**الإجابة** : (**د**)

**٥- مفهوم الرقابة على التكاليف الذى يقتصر على مجرد مطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية يعتبر:**

**الإجابة** : (**ب**)

أ- رقابة موسعة . ب- رقابة لاحقة.
ج- رقابة مانعة . ج- كل ما سبق.

**٦- وحدات النشاط هي:**

أ – ساعات العمل المباشر. ب- أي وحدة نشاط في مراكز الخدمات.
ج- ساعات دوران الآلات . د- أي أساس يتم اختياره لقياس حجم النشاط .

**الإجابة** : (**د**)

**ثانيا : تكلم بإيجاز عن :**

١-المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف .
٢-مجالات تطبيق نظام محاسبة التكاليف .
٣-الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف .

# الفصل الثاني

# محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية

**مقدمة**:

تعتبر المنشآت الفندقية من المقومات الأساسية اللازمة لقيام نشاط سياحي ناجح، وتسعى المنشآت الفندقية إلى توفير إقامة للنزلاء ، بالإضافية إلى تقديم العديد من الخدمات المتعلقة بهذه الإقامة مثل تأجير القاعات وبيع الجرائد والمجلات ، والمحلات التجارية بالفندق ، والنوادي الصحية وحمامات السباحة ، والخدمات البريدية والهاتف ، ومبيعات المطعم ، وغيرها..

هذا ويتشابه النشاط الفندقي مع نشاط المنشآت ذات الأقسام ، إلا أن النشاط الفندقي يجمع بين الأنشطة الإنتاجية والتجارية والخدمية ، مما يتطلب ضرورة قياس تكلفة أداء كل نشاط على حدة ، والفصل بين الأقسام الفنية المتخصصة مثل أقسام الغرف ، والمطبخ ، وقاعات الاجتماعات وغيرها عن الأقسام الإدارية العامة كالعلاقات العامة والاستقبال والمخازن والحسابات وغيرها.

يقوم نظام التكاليف بدور مهم في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية ، وتحتاج المنشآت الفندقية إلى تطبيق نظام تكاليف يتفق مع ظروفها وطبيعتها بحيث تتمكن من تحقيق أهدافها .

**أهداف الفصل** :

يهدف هذا الفصل إلى التعرف على تأثير خصائص النشاط الفندقي على نظام التكاليف المطبق في هذه المنشآت ، وكذلك التعرف على كل من الأنواع المختلفة للفنادق والهيكل التنظيمي لها ، وتحديد أسس قياس التكاليف بها ، وأيضا توضيح وحدات النشاط وعناصر التكاليف ومراكز التكاليف والدورة المستندية والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير في المنشآت الفندقية .

ولتحقيق هذه الأهداف يتم تناول الموضوعات التالية في هذا الفصل :

٢/١ : تأثير النشاط الفندقي على نظام التكاليف .

٢/٢: مقومات نظام التكاليف للنشاط الفندقي.

٢/٣: قياس نتائج الأعمال للأقسام التشغيلية بالمنشآت الفندقية.

## ١/٢: تأثير النشاط الفندقي على نظام التكاليف :

يتميز النشاط الفندقي بمجموعة من الخصائص ، التي تؤثر على نظام التكاليف المطبق بالمنشآت الفندقية كما يلي :

### ١/١/٢: طبيعة وخصائص النشاط الفندقي وانعكاساتها على نظام التكاليف :

للنشاط الفندقي مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى ، وتعكس تلك الخصائص التي يتميز بها هذا النشاط مجموعة من التأثيرات ، وتولد مجموعة من الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد نظام التكاليف لهذه المنشآت .وفيما يلي نتناول تلك الخصائص وأثارها على تطبيق نظم التكاليف على النحو التالي :

**١- موسمية النشاط الفندقي** :

يتسم النشاط الفندقي بالموسمية ، فهو ليس نشاطا ثابت الحجم على مدار العام، ففي بعض فصول السنة يزداد الإقبال على الفنادق ، وبالتالي يرتفع حجم النشاط ، وفي بعض الفصول الأخرى ينخفض الإقبال على الفنادق وبالتالي ينخفض حجم النشاط ، أوقد يتسم بالتغير على مستوى الأسابيع ، أوفي بعض دول العالم ولاعتبارات دينية مثل ارتفاع حجم النشاط في مكة المكرمة والمدينة المنورة في أوقات أداء مناسك الحج .

يترتب على موسمية النشاط السياحي ضرورة تحديد الطاقات العاطلة غير المستغلة في غير المواسم على مدار العام ، وضرورة الاهتمام بنظم الرقابة عند تصميم النظام بالشكل الذي يؤدي إلى فرض رقابة فعالة على العمليات المالية في فترات الذروة وضغط العمل . بالإضافة إلى أن وجود طاقة إنتاجية فائضة بعد المواسم يؤدي إلى عدم القدرة على تغطية التكاليف الثابتة ويؤثر بشكل كبير على الربحية .

**٢- تنوع النشاط الفندقي :**

تقوم المنشآت السياحية بالعديد من الخدمات مثل تنظيم وتنفيذ البرامج السياحية وتنظيم الرحلات السياحية ، بيع وحجز تذاكر الطيران والبواخر والقطارات ، حجز الفنادق ، تنظيم الرحلات البحرية والنهرية ، تنظيم الرحلات الخاصة بالصيد والسفاري ، تنظيم رحلات الغوص ، تأجير السيارات والأتوبيسات، خدمة الاستقبال في المطارات ، خدمات تنظيم المؤتمرات والاجتماعيات ، خدمات بيع الشيكات السياحية ، خدمات الشحن الجوي ، خدمات عمليات التأمين على السائحين في حالة طلبهم ذلك ، وتختلف تكلفة كل خدمة عن الأخرى ، مما يترتب عليه ضرورة تحديد المخرجات أولا في منشآت الخدمات تمهيدا لحساب تكلفتها .ويترتب على تعدد وتنوع هذه الخدمات التي تقدمها المنشآت الفندقية أن معظم العناصر المستخدمة في إنتاج هذه الخدمات تبدو وكأنها عناصر غير مباشرة حيث أن تعدد الخدمات التي تؤدي داخل مركز التكلفة الخدمي أدى إلى أن نسبة كبيرة من تكاليف المركز تصبح تكاليف عامة ، الأمر الذي يترتب عليه وجود صعوبة في تحقيق هدف تفهم التكلفة وتتبعها والرقابة عليها باعتبار أن العناصر غير المباشرة تتطلب أساليب رقابية خاصة لإمكان ضبطها ورقابتها. وكذلك ترتب على تنوع الخدمات الفندقية صعوبة قياس وحدات حساب التكلفة .

**٣- اعتبار النشاط الفندقي نشاطا مركبا:**

يترتب على كون النشاط الفندقي نشاطا مركبا يتضمن العديد من الأنشطة ، وأن كل نشاط من هذه الأنشطة يتبع أو يمثل قسما مستقلا بذاته ، وتهتم الإدارة بتقييم أداء الأقسام كل على حدة حتى يمكن التعرف على القسم الذي يحقق أرباحا فتعمل على الإبقاء عليه وتدعيمه أما القسم الذي يحقق خسارة فإما أن تتخذ إجراءات لتقوية نقاط الدعم فيه أو إلغاؤه حسب ما تقضي به طبيعة النشاط ولذلك يجب أن تعتمد الإدارة في تحقيق ذلك على نظام للتكاليف ويصمم بشكل يسمح بحصر التكاليف لكل نشاط على حدة بالإضافة إلى توفير مجموعة دفترية خاصة بكل قسم للاستخدام في أغراض الرقابة والإمداد بالمعلومات التي تلزم لاتخاذ القرارات سواء على مستوى كل قسم أو على مستوى المنشأة ككل .

**٤- عدم تجانس النشاط الفندقي**:

ترتب على عدم تجانس نمطية الخدمات ظهور الحاجة إلى استخدام وحدات قياس مركبة تعكس وحدة التكلفة الحقيقية (على سبيل المثال سائح / ليلة سياحية )، حيث يعتبر استخدام وحدات تكلفة مركبة ظاهرة شائعة في المنشآت الخدمية .وهو الأمر الذي يزيد من صعوبة قياس وحدات حساب التكلفة ، فالخدمة فد تختلف من فترة لأخرى ومن مستفيد لأخر.

**٥- عدم قابلية الإنتاج للتخزين** :

يترتب على عدم قابلية الخدمة الفندقية للتخزين عدم وجود مخزون خدمات تحت التشغيل أو مخزون خدمات تامة باقية في نهاية كل فترة ، وبالتالي فإن التكاليف التي تتحملها المنشأة الفندقية خلال فترة معينة تكون مقابلة لحجم الخدمات التي يتم تقديمها خلال تلك الفترة ، وبناءاً عليه فإن تكلفة الطاقة غير المستخدمة غالبا ما تكون تكلفة لا يمكن تجنبها .كذلك يترتب على خاصية عدم قابلية الخدمة الفندقية للتخزين إمكانية تحديد التكلفة بشكل أسهل، كما قد تساعد أيضا في أن النظام المحاسبي الموجود بمثل هذه المنشآت يكون قادرا غى إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة لتعديل الأسعار في تلك الأوقات التي يوجد بها طاقات غير مستغلة ، وبالتالي فإن نظم محاسبة التكاليف في الكثير من المنشآت الخدمية لا يتم تحميلها بمتطلبات التقرير المالي بغرض تقييم المخزون ، هذه المتطلبات حددت هيكل تقارير التكلفة والتي حدت من الاستخدام للتقارير المالية الخارجية للأغراض الإدارية الداخلية .

**٦- الاعتماد بصفة أساسية على العنصر البشري** :

يعتمد النشاط الفندقي على العنصر البشري شأنه شأن الأنشطة الخدمية الأخرى، وبالتالي هناك صعوبة بالغة في تحديد علاقات فنية واضحة بين المدخلات والمخرجات للنشاط الخدمي الواحد ، وذلك بسبب تركيز الأنشطة الخدمية على العنصر البشري ، حيث يصعب قياس فاعلية العنصر البشري في تأدية الخدمات المختلفة بالاعتماد على معايير التقييم المالي ، وكذلك ترتب على هذه الخاصية صعوبة وضع معايير للتكلفة.

**٧- يعتمد على كثافة رأس المال** :

وذلك لأن استثمارات الفندق في الأصول الثابتة تكون عالية بالنسبة لإجمالي الاستثمارات ، كما يتميز رأس المال المتداول بسرعة دورانه فمثلا يقوم الفندق بالشراء على فترات ولايتم الاحتفاظ بمخزون كبير من الخامات في الفندق ، ويتم الشراء على فترات متتالية ، وهو ما يزيد من سرعة دوران رأس المال.

**٨-التعامل النقدي السريع** :

تتمثل التعاملات بين النزلاء وإدارة الفندق في تعاملات نقدية تتميز بالسرعة ، الأمر الذي يتطلب أن يتم التعامل المحاسبي وإعداد الفواتير الخاصة بالنزلاء بصورة سليمة ودقيقة ، حيث أن أي خطأ في هذه الفواتير يصعب تسويته بعد مغادرة النزلاء.

**٩ - هيكل التكلفة** :

تتمثل معظم تكاليف المنشآت السياحية في تكاليف ثابتة بحجم كبير ، فقط تصل هذه التكاليف إلى ٧٥% من إجمالي التكاليف الفندقية ، ولا يمكن رقابتها ، كما تختلف نسبتها بين أقسام الفندق ، فعلى سبيل المثال نجد في قسم الغرف نسبة عالية جدا من التكاليف الثابتة .

**٢/١/٢ : أنواع الفنادق** :

يمكن تقسيم الفنادق حسب نوعية نشاطها إلى ما يلي :

١- **الفنادق السياحية** : وهي الأكثر انتشاراً وهي التي تقدم للنزلاء ضيافة كاملة من إقامة وغذاء وترفيه وخدمات أخرى .

٢- **فنادق العبور (الترانزيت)** : وهي تنتشر في المدن التجارية حيث تتلاقى عندها خطوط ومحطات السكك الحديدية والموانئ البحرية والجوية ، وهي قد تكون فنادق ليلية للمبيت أو فنادق نهارية (استراحات)، ومن أمثلتها فنادق المطارات وهي تنشأ بالقرب من المطارات بغرض توفير خدمات المبيت والطعام للمسافرين.

٣- **فنادق الإقامة الدائمة** : وهي تنتشر في المراكز الصناعية لإيواء العاملين في تلك المناطق بعيدين عن أسرهم .

٤- **الفنادق الموسمية** : وهي التي تقدم الخدمات الفندقية من مبيت وأطعمة في أوقات معينة من العام مثل موسم الحج أو موسم الصيف أو الشتاء .

٥- **فنادق أو بيوت الشباب** :وهي تنشأ لخدمة الشباب محبي السفر والسياحة مقابل أجور زهيدة .

٦- **الفنادق العلاجية** : وهي تقدم الخدمات العلاجية بجانب الخدمات الفندقية المتعارف عليها.

٧- **الفنادق المتحركة** :ومنها البواخر ، والطائرات ،وعربات النوم والأكل في القطارات .

**٣/١/٢: الهيكل التنظيمي للمنشآت الفندقية** :

يرجع الاختلاف في الهيكل التنظيمي من منشأة فندقية لأخرى إلى:

١- حجم الفندق ، وتعدد فروعه.

٢- درجة تعدد وتنوع الأنشطة التي يقوم بها كل فندق .

إلا أن هناك أقسام يلزم وجودها في هذه الفندق وهي :

١- **الأقسام التشغيلية (الإنتاجية)** : وهي الأقسام التي تدر الإيرادات ، والتي تقدم الخدمات المختلفة للنزلاء والمترددين على الفندق ، ومن أمثلتها الاستقبال والحجز ، الاستعلامات ، الخزينة ، قسم المطبخ ، قسم المطعم ، قسم المشتريات ، قسم التليفون ، المغسلة ، الجراج ، التجميل والحلاقة ، حمامات السباحة ، قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

٢- **الأقسام الخدمية:** وهي التي تقوم بخدمة جميع الأقسام الأخرى في الفندق مثل : البياضات ، الصيانة والإصلاحات ، الطاقة ، المبيعات والتسويق .

٣- **الأقسام الإدارية** : وهي تتحدد طبقاً لحجم وطبيعة الأنشطة في الفندق ومن أمثلتها : مكتب المدير ونائبه ، السكرتارية ، الحسابات العامة ، شئون الأفراد، العلاقات العامة.

**٤/١/٢ : أسس قياس التكاليف في المنشآت الفندقية :**

**١ - فترة التكاليف :**

تتبع المنشآت الفندقية الفترة الشهرية في تحديد فترة التكاليف.

**٢ - طرق التكاليف :**

تتبع المنشآت الفندقية نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ، حيث أنها تقدم خدمات متعددة غير نمطية ،وتعتمد إلى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد المواصفات، وأن الخدمات غير مستمرة بصفة منتظمة .

**٣ - نظام التكاليف :**

تتبع المنشآت الفندقية نظام التكاليف الفعلية ،حيث يتسم نظام محاسبة التكاليف الفعلية بتجميع التكاليف التاريخية التي حدثت فعلا وحساب تكلفة الوحدات المنتجة على أساسها، وعلى الرغم من اعتماد هذا النظام على البيانات الفعلية للأجور والمواد (المستلزمات السلعية)، إلا أن حساب الأعباء الإضافية يتم عادة على أساس معدلات تحميل تقديرية يتم تحديدها مقدما، ومن ثم لا يعتبر نظام التكاليف الفعلية تاريخيا بحتا وإنما يتضمن بعض البنود التقديرية.

**٤ - أسس التبويب لعناصر التكاليف :**

بدراسة نظم التكاليف في المنشآت الفندقية يتبين أن عناصر التكاليف في المنشآت الفندقية يتم تبويبها حسب طبيعة عناصر التكاليف إلى مواد وأجور وخدمات، ثم تميزها حسب وظائف المنشأة الرئيسية كالإنتاج والتسويق والإدارية والتمويلية ، ثم تميزها حسب علاقتها بوحدة النشاط من مباشرة وغير المباشرة ، ثم حسب علاقتها بحجم النشاط إلى ثابتة ومتغيرة.

**٥-نظريات(طرق) تحميل التكلفة في المنشآت الفندقية :**

بدراسة نظم التكاليف في المنشآت الفندقية المصرية تبين أنها تتبع نظرية التكاليف المباشرة ،حيث تقوم النظرية على أن وحدات النشاط تحمل بتكلفتها من التكاليف المباشرة فقط ، بينما تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لقائمة الدخل باعتبارها نفقات زمنية .وهذا لايعتبر مناسبا في جميع الحالات وجميع الأوقات.

## ٢/٢ : مقومات نظام التكاليف للنشاط الفندقي

يعتمد نظام التكاليف على مجموعة من المقومات ، والتي يتم تحديدها عن طريق المنتجات أو الخدمات النهائية وهي التي تحدد وحدات النشاط ، ومن العمليات أو المراحل والوحدات الإدارية يوضع دليل مراكز التكلفة ، ومن تحليل العناصر الضرورية المستخدمة في المراكز يحدد دليل عناصر التكاليف ، وكذلك تحديد الدورة المستندية لكل عملية من العمليات المتعلقة بعناصر التكاليف .

وبناءا على ما تقدم تتمثل مقومات نظام التكاليف في المنشآت الفندقية في :

### ١/٢/٢ :دليل عناصر التكاليف :

يتكون دليل عناصر التكاليف من ثلاثة مجموعات عامة ، كل مجموعة تمثل نوع من أنواع التكاليف (مواد – أجور – خدمات ) ، كما يلاحظ أن دليل عناصر التكاليف يتأثر بطبيعة نشاط المنشآت الفندقية حيث يتضمن عناصر تكاليف خاصة بأنشطة الغرف مثل بنود مهمات النزلاء (صابون – شامبو حمام – بلسم – كريم)، ويتضمن أيضا عناصر تكاليف خاصة بأنشطة الأغذية والمشروبات مثل مجموعات الأغذية (الجبن –الألبان –البقوليات –الطيور – الأسماك – اللحوم –الخضراوات والفواكه الطازجة ) وذلك كما يلي :

| الرقم بالدليل المحاسبي | | | | عناصر التكاليف |
|---|---|---|---|---|
| جزئي ٢ | جزئي | فرعي | رئيسي | |
| | | | ١ | الأجور |
| | | ١١ | | الأجر النقدي |
| | ١١١ | | | الأجر العادي |
| ١١١٠١ | | | | المرتب الأساسي |
| ١١١٠٢ | | | | علاوة خاصة |
| | ١١٢ | | | علاوة الزمن الإضافي |
| | ١١٣ | | | الإجازات الممولة |
| ١١٣٠١ | | | | الإجازات المرضية |
| ١١٣٠٢ | | | | أجازه مدفوعة الأجر |
| | ١١٤ | | | المكافآت التشجيعية |
| | ١١٥ | | | المنح الخاصة في المناسبات |
| ١١٥٠١ | | | | منحة عيد العمال |
| ١١٥٠٢ | | | | منحة عيد الفطر |
| ١١٥٠٣ | | | | منحة عيد الأضحى |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | ١١٦ | | | الوهبـــــة |
| | ١١٧ | | | رسم الخدمة ١٢٪ |
| | | ١٢ | | **المزايا العينية** |
| | ١٢١ | | | حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية |
| | ١٢٢ | | | الوجبات |
| | ١٢٣ | | | السكن |
| | ١٢٤ | | | العلاج |
| | ١٢٥ | | | الانتقال |
| | | | ٢ | **المــــــواد** |
| | | ٢١ | | **الأغذية** |
| | ٢١١ | | | منتجات الألبان |
| ٢١١٠١ | | | | زبدة |
| ٢١١١١ | | | | جبنة |
| ٢١١٢١ | | | | حليب |
| ٢١١٣١ | | | | زبادي |
| | ٢١٢ | | | بقــــالة |
| ٢١٢٠١ | | | | فصوليا بيضاء |
| ٢١٢١١ | | | | مربى |
| ٢١٢٢١ | | | | عسل |
| ٢١٢٣١ | | | | عصائر |
| ٢١٢٤١ | | | | زيت طعام |
| ٢١٢٥١ | | | | بهارات |
| ٢١٢٦١ | | | | أرز |
| ٢١٢٧١ | | | | مكرونة |
| | ٢١٣ | | | لحــــوم |
| | ٢١٤ | | | الحلواني والخباز |
| ٢١٤٠١ | | | | بيض |
| ٢١٤١١ | | | | دقيق |
| | ٢١٥ | | | الطيور |
| | ٢١٦ | | | الأسمـــــاك |
| | ٢١٧ | | | الخضراوات الطازجة |
| ٢١٧٠١ | | | | طماطم |
| | ٢١٨ | | | الفاكهة الطازجة |
| ٢١٨٠١ | | | | برتقال |
| | ٢١٩ | | | الخضراوات والفاكهة المجمدة |
| ٢١٩٠١ | | | | بطاطس بوم فريت |
| | | ٢٢ | | **المشروبات** |
| | ٢٢١ | | | مشروبات خفيفة |
| ٢٢١٠١ | | | | كولا |
| ٢٢١٠٢ | | | | أسبريت |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٢٢١.٣ | | | | فانتا |
| | ٢٢٢ | | | مياه |
| ٢٢٢.١ | | | | مياه معدنية صغيرة |
| ٢٢٢.٢ | | | | مياه معدنية كبيرة |
| | | ٢٣ | | تبـــغ |
| | | ٢٤ | | مهمات التشغيل |
| | ٢٤١ | | | المطبوعات والأدوات المكتبية |
| ٢٤١.١ | | | | أقـــلام |
| | ٢٤٢ | | | مهمات النزلاء |
| ٢٤٢.١ | | | | صابون صغير |
| | ٢٤٣ | | | المهمات الورقية |
| ٢٤٣.١ | | | | مناديل ورق |
| | ٢٤٤ | | | مهمات النظافة |
| ٢٤٤.١ | | | | صابون سائل حمامات عامة |
| | | ٢٥ | | قطـــع الغيـــار |
| | | ٢٦ | | الكيماويات |
| | | ٢٧ | | الطاقـــــة |
| | ٢٧١ | | | مياه |
| | ٢٧٢ | | | سـولار |
| | ٢٧٣ | | | غاز طبيعي |
| | | | ٣ | الخدمـــات (المصروفات) |
| | | ٣١ | | الكهرباء |
| | | ٣٢ | | عمولة شركات السياحة |
| | | ٣٣ | | البريـــد |
| | | ٣٤ | | الاتصالات |
| | ٣٤١ | | | موبيل |
| | ٣٤٢ | | | أرضى |
| | ٣٤٣ | | | فاكس |
| | ٣٤٤ | | | أنترنت |
| | | ٣٥ | | الصيانة |
| | | ٣٦ | | الدعاية والإعلان |
| | ٣٦١ | | | إعلانات داخلية |
| | ٣٦٢ | | | إعلانات خارجية |
| | ٣٦٣ | | | المؤتمرات |
| | ٣٦٤ | | | الرحلات التسويقية |
| | | ٣٧ | | أتعاب شركة الإدارة |
| | ٣٧١ | | | أتعاب مقابل الإدارة |
| | ٣٧٢ | | | أتعاب مقابل التسويق |
| | | ٣٨ | | مصروفات أخرى |
| | ٣٨١ | | | التأمين |

| | ٣٨٢ | | | **عمولة البنك عن التصرفات المالية** |
|---|---|---|---|---|
| | ٣٨٣ | | | **عمولة البنك عن كروت الائتمان** |
| | ٣٨٤ | | | **أتعاب مراقب الحسابات** |
| | ٣٨٥ | | | **أتعاب قضائية** |
| | ٣٨٦ | | | **عقد شركة الأمن** |
| | ٣٨٧ | | | **التراخيص** |
| | ٣٨٨ | | | **أتعاب توظيف** |
| | ٣٨٩ | | | **الإهلاك** |

**جدول دليل عناصر التكاليف لإحدى المنشآت الفندقية**

### ٢/٢/٢: دليل مراكز التكاليف :

يعرف مركز التكلفة بأنه دائرة نشاط متجانس يحتوي على عوامل إنتاج متماثلة ينتج عنها منتج أو خدمة قابلة للقياس ، فهو عبارة عن حلقة اتصال بين التكاليف التي يتم أنفاقها وبين وحدات التكلفة التي يتم إنتاجها .

نظرا لأن طبيعة النشاط الفندقي تشتمل على عدة أنشطة وهى نشاط تأجير الغرف و نشاط تقديم الأغذية والمشروبات ونشاط الاتصالات ونشاط المغسلة وأخيرا نشاط النادي الترفيهي، وتتفاوت الأنشطة من منشأة فندقية لأخرى طبقاً لحجم المنشأة الفندقية ،وطبقاً لعملائها وأيضا طبقاً لنشاطها إن كان دائما أو موسميا.

لذا تم تقسيم المنشآت الفندقية في الهيكل التنظيمي إلى وحدات مسئولية تمثل كل منها مركز تكلفة وقد اعتبرت هذه الوحدات في المنشآت الفندقية مركز تكلفة نظرا لآنها تقدم أنشطة أو خدمات معينة متجانسة وتحتوى على عوامل إنتاج متماثلة وينتج عنها منتج متميز يمكن قياسه.

تنقسم مراكز التكاليف في النشاط الفندقي إلى :

١- **مراكز التكاليف الإنتاجية الرئيسية:** وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في الفنادق التي لها اتصال مباشر بالنزلاء وتحقق إيرادات ومنها قسم الغرف والإقامة، وقسم الأغذية والمشروبات (المطعم)، وقسم الغسيل والكي (المغسلة)، وقسم التليفون والفاكس، ...

٢- **مراكز التكاليف الإنتاجية الأخرى (المساعدة):**تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في الفنادق، والتي ليس لها اتصال مباشر بالنزلاء، ولكنها تعمل

على معاونة الأقسام الرئيسية في القيام بالأنشطة الفندقية، ومنها قسم الصيانة، المخازن، الطاقة ،.....

٣- **مراكز تكاليف إدارية:** وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في الفندق، منها قسم الحسابات العامة، وقسم شئون الأفراد، وقسم العلاقات العامة، وقسم المشتريات، ....

**٣/٢/٢ : دليل وحدات النشاط :**

وبدراسة نظام التكاليف في المنشآت الفندقية تبين أن دليل وحدات النشاط يتم تحديده من خلال قوائم البيع الخاصة بخدمات هذا النشاط ،و يمكن تجميع وحدات النشاط في دليل واحد كالتالي :

**جدول (٣/١) دليل وحدات النشاط في المنشآت الفندقية**

| مراكز التكاليف | المنتج | وحدات النشاط |
|---|---|---|
| الغرف | تأجير الغرف | الغرفة |
| الغرف | تأجير الأجنحة | الجناح |
| الأغذية والمشروبات | تقديم الوجبات والمشروبات | الوجبة أو المشروب |
| الاتصالات | المكالمات | الدقيقة |
| الاتصالات | الأنترنت | الساعة |
| المغسلة | الغسيل والكى | القطعة |
| النادي الصحي | تقديم خدمات اللياقة | الساعة |

**٤/٢/٢: تصميم الدورة المستندية :**

يعتبر تصميم المجموعة المستندية ودورتها من أهم الملامح و المقومات الرئيسية لأى نظام تكاليف وذلك باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها إدارة المنشأة الفندقية في تجميع بيانات عن تكاليف النشاط وتسجيلها في الدفاتر المعنية والرقابة على بنود التكاليف وتنقسم إلى :

١- **الدورة المستندية لتكلفة العمالة :** يمثل العنصر البشرى الركيزة الأساسية في النشاط الفندقي ،لذا تقوم الدورة المستندية لتكلفة العمالة على إثبات وتحليل البيانات

المعبرة عن تكلفة العمل الإنساني وذلك من خلال حصر عدد ساعات العمل داخل كل نشاط من الأنشطة الفندقية.

٢- **الدورة المستندية لتكلفة المواد :** تعتبر المواد بشقيها الرئيسية والمساعدة أحد أهم عناصر الإنتاج وذلك لأرتفاع حجم الأموال المستثمرة في المواد بالإضافة إلى إرتفاع التكلفة التي يتحملها الفندق نتيجة زيادة الفاقد والتالف ،ويتم تقسيم الدورة المستندية لعنصر تكلفة المواد حسب العمليات الخاصة بها إلى ثلاث دورات فرعية وهي ؛الدورة المستندية للشراء والاستلام ،الدورة المستندية لصرف المواد ، الدورة المستندية للرد والتحويل.

٣- **الدورة المستندية لعنصر تكلفة الخدمات :** عنصر تكلفة الخدمات يتضمن كافة التكاليف بخلاف تكلفة المواد والعمالة والتي تحتاجها المنشآت الفندقية لأداء نشاطها ،وهذه الخدمات قد تكون من داخل المنشأة مثل الإيجار والإهلاك وقد تكون من خارج المنشأة مثل الصيانة والإعلان الذى يقوم به الغير لصالح المنشأة ،والدورة المستندية تشمل حصر وتحليل وتخصيص وتوزيع هذه االتكاليف.

يمكن تقسيم المستندات في المنشآت الفندقية إلى :

**أ- مستندات داخلية** :

هي المستندات التي تصممها المنشأة ، ومن أهم المستندات الداخلية في المنشآت الفندقية ما يلي : مستند الحجز لدى الفنادق ، مستند خدمات ، مستند طلب الإقامة في الفندق ،مستند نقل سياحي ، مستند خدمات غوص ،مستند خدمات بحريه

**ب- مستندات خارجية**

وهي المستندات التي تعد بمعرفة الغير وتستلمها المنشأة مثل :

تذاكر الطيران والسكة الحديد ،تذاكر دخول المتاحف والمعالم الأثرية المختلفة ، فواتير شراء المستلزمات ،إيصالات سداد فواتير الكهرباء والتليفونات ،إشعارات الخصم والإضافة وكشوف حسابات البنوك ،فواتير الفنادق المترتبة عن إقامة الأفواج السياحية.

**٥/٢/٢:تصميم المجموعة الدفترية**:

يتطلب أحكام الرقابة على الأنشطة الفندقية ضرورة قيام المنشآت الفندقية بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات تسجل بها المستندات والعمليات المختلفة الخاصة بكل نشاط.

ومن أمثلتها :

١- السجلات الخاصة بالأجور والتي تتمثل في :

أ- **دفتر يومية الأجور** : هو دفتر يتضمن جميع العاملين في المنشأة ويتم ترتيبهم طبقاً لأسبقية العمل بالمنشأة يتضمن اسم العامل ، مفردات استحقاقاته والمتمثلة فقط في الأجر النقدي بالإضافة إلى حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية ولاتدخل المزايا العينية، مفردات الاستقطاعات الواجبة الخصم والمتعقلة بالضرائب وحصة العامل والمنشأة في التأمينات الاجتماعية والجزاءات والمرضى وأي استقطاعات مستحقة أخرى ، صافى الأجر النقدي الواجب صرفة للعامل.

ب-**كشف الأجور** (ملخصات الأجور المباشرة وكشوف تحليلية أجور غير مباشرة): هو سجل يتضمن الفروع النوعية للأجر الشامل المتمثلة في كلا من الأجر النقدي والمزايا العينية ومساهمة المنشأة في التأمينات الاجتماعية ،كما يتضمن إجمالي الأجور المباشرة الخاصة بمراكز الغرف ونظافة الغرف والأغذية والمشروبات بكل مناطق البيع بداخلها والمطاعم المتخصصة والاتصالات والمغسلة والنادي الصحي بالإضافة إلى إجمالي الأجور غير المباشرة والخاصة بمراكز مكتب المدير العام والحسابات والموارد البشرية والأمن وتشغيل البيانات والدعاية والإعلان والصيانة .

٢- السجلات والدفاتر الخاصة بالمواد والتي تتمثل في :

**أ- بطاقة الصنف:** هي بطاقة تستخدم في الرقابة على الأصناف وتخص صنفاً واحداً من المواد ،تدون فيها الكميات الواردة و المنصرفة بدون قيمة (كميات فقط) وفى نهاية الفترة يتم مطابقة رصيد البطاقة مع الكميات الفعلية الموجودة بالمخازن مع حساب الصنف في سجل أستاذ المخازن.

ب- **دفتر يومية المواد الواردة** : هو سجل يشمل كل المواد الواردة إلى المخزون وفقا لتسلسل أذون الاستلام والفحص و مصنفة حسب التصنيف النوعي داخل عنصر المواد ،ويتكون من اليوميات الفرعية التالية : يومية فرعية أغذية ، يومية فرعية مشروبات ، يومية فرعية (عام )، يومية فرعية الصيانة ، يومية فرعية مشتريات مباشرة.

ج- **دفتر يومية المواد المنصرفة والمرتجعة والمحولة:** هو سجل يشمل كل المواد المنصرفة من المخزون وفقا لتسلسل لأذون الصرف ويتكون دفتر اليومية للمواد المنصرفة من مجموعة من الدفاتر الفرعية التالية : يومية فرعية أغذية ، يومية فرعية مشروبات ، يومية فرعية (عام )، يومية فرعية الصيانة.

د- **دفتر يومية ملخصات مواد مباشرة وقوائم تحليلية مواد غير مباشرة** : هو دفتر يشمل كل المواد المنصرفة من المخزون سواء مباشرة أو غير مباشرة وفقا لمراكز التكاليف التي قامت بصرفها من المخازن ، ويتكون دفتر اليومية للمواد المنصرفة من مجموعة من الدفاتر الفرعية التالية: يومية فرعية أغذية ، يومية فرعية مشروبات ، يومية فرعية (عام)، يومية فرعية الصيانة.

هـ- **دفتر أستاذ المخازن:** هو دفتر تخصص فيه صفحة مستقلة لكل صنف على حدة ،تتضمن أسعار وكميات وقيم المواد الواردة والمنصرفة وكذلك الرصيد .

٣-الدفاتر الخاصة بالخدمات : ومن أمثلتها :

أ- دفتر يومية الخدمات .

ب - كشوف تحليلية بمدى استفادة كل مراكز التكاليف: وهو دفتر وظيفي يتم فيه حصر تكاليف الخدمات وفقاً لمدى استفادة مراكز التكاليف .

## ٣/٣: قياس نتائج الأعمال للأقسام التشغيلية بالمنشآت الفندقية:

يشتمل الفندق علي عدد من الأقسام التشغيلية، بحيث ينظر إلي كل قسم علي انه مركز ربحية مستقل يقوم بأداء نشاط معين داخل الفندق وبالتالي يتم إعداد قائمة نتائج الأعمال كل قسم من أقسام الفندق، بحيث يمكن تقييم مدي قدرة كل قسم علي

تحقيق الأرباح، وإمكانية المقارنة بين نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام، والتعرف علي إيرادات ومصروفات كل قسم علي حدة .

حيث يتم إعداد قوائم نتائج الأعمال للأقسام التشغيلية ، والتي تتضمن إيرادات كل قسم ومصروفاته المباشرة مثل قسم الغرف وقسم الطعام والمشروبات وقسم الهاتف، وقسم مغسلة النزلاء وقسم حمامات السباحة وملاعب التنس ، بالإضافة إلى أي أقسام أخرى تدار لحساب الفندق كصالونات التجميل والحلاقة والمحلات التجارية المختلفة.

كما يتم إعداد قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة ، وهي تختص بالأقسام الخدمية ، ومثال ذلك المصروفات العمومية والإدارية ، ومصروفات قسم المبيعات والتسويق ، ومصروفات الوقود والقوى المحركة ، ومصروفات قسم الصيانة والإصلاحات ، ومصروفات قسم الموارد البشرية ، ومصروفات قسم معالجة البيانات.

وأيضا يتم إعداد قائمة تتضمن الأعباء الثابتة بالفندق وهي المصروفات التي لا ترتبط بحجم إيرادات الفندق ولكنها تمثل أعباء دورية مثل إيجار مبنى الفندق في حالة الفنادق المؤجرة ، وأقساط التأمين والضرائب العقارية والاهلاكات .

كما يتم إعداد قائمة نتيجة الأعمال للفندق ككل حسب الأقسام ، وهي عبارة عن كشف مفصل لإجمالي الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية (الإيرادية) ، وتهدف هذه القائمة إلى بيان نتائج أعمال الفندق عن فترة معينة ، بالإضافة للقوائم المالية العامة والتي تتضمن قائمة نتيجة الأعمال العامة وقائمة المركز المالي ، وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي .

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الفصل على قائمة نتيجة الأعمال للأقسام التشغيلية وبصورة خاصة قسم الغرف وقسم الأطعمة والمشروبات (المطعم ) كمثال لباقي الأقسام ولأنهما يعتبرا اهم قسمين من الأقسام التشغيلية بالفندق، وكذلك قائمة نتيجة الأعمال للفندق ككل حسب الأقسام ، وكذلك قائمة نتيجة الأعمال العامة للفندق.

**١/٣/٣** : **قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف** :

**أولاً** : **الإيرادات** :

تتمثل إيرادات قسم الغرف في إيراد غرف النزلاء سواء كانوا عاديين أو نزلاء حكومة (بخصم) أو نزلاء دورات تدريبية أو نزلاء أفواج سياحية. كما تتضمن الإيرادات إيراد الأجنحة المؤجرة للأفراد أو الرؤساء ومسئولي الحكومات، علاوة علي إيراد تأجير القاعات والصالات العامة التي تستخدم لإلقاء المحاضرات والندوات وإقامة المعارض والمؤتمرات ،

أما الصالات التي تستخدم في إقامة المآدب والأفراح فإن إيراداتها تدرج ضمن إيرادات ومصروفات المطاعم والمشروبات .

هذا، ويجدر الإشارة إلي أنه قد تقوم إدارة الفندق بمنح خصم (مسموحات) للنزلاء لطول فترة إقامتهم أو لتنشيط وترويج أعمال الفندق. كما يقوم الفندق بمنح خصم لوكلاء السياحة أو لموظفي شركات الطيران أو للرحلات الجماعية للشركات .

ويلاحظ أنه يتم استنزال هذه الخصومات أو المسموحات من إجمالي الإيرادات الخاصة بالغرف علي أن يظهر بقائمة نتائج الأعمال صافي الإيراد بعد إجراء الخصم.

**ثانيا** : **المصروفات** :

تتكون مصروفات قسم الغرف مما يلي :

١- **الأجور والمرتبات:** تتضمن إجمالي أجور ومرتبات موظفي قسم الغرف وأجر العمل الإضافي والمكافآت والحوافز وأجور العمال المؤقتين .
٢- **مزايا العاملين:** يتضمن هذا الحساب قيمة التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفي قسم الغرف، بالإضافة إلي تكلفة الوجبات والمشروبات المجانية المقدمة لهم .
٣- **العمولات:** يتضمن هذا الحساب قيمة العمولات المستحقة لوكلاء السياحة نظير الغرف التي تم حجزها عن طريقهم .
٤- **نقل النزلاء:** يتمثل هذا البند في تكلفة نقل النزلاء إلي ومن الفندق.

٥- **مهمات التشغيل:** تتضمن البنود التالية :

أ- **مهمات النظافة:** تشمل تكلفة مهمات نظافة الغرف كالصابون، وشمع الأرضيات، والمنظفات الصناعية، وغيرها من مهمات لازمة لإبادة الحشرات والتطهير.

ب- **لوازم النزلاء:** وتشمل تكلفة تزويد الغرف بالزهور والغازات وصابون الوجه وورق النظافة (التواليت) والأدوات الكتابية وورق الخطابات وشماعات الملابس ومساحات الأحذية .

ج - **الأدوات الكتابية والمطبوعات:** يتضمن هذا البند قيمة مصروفات الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة بواسطة موظفي قسم الغرف، وذلك بخلاف الأدوات الكتابية والمطبوعات المخصصة للنزلاء والتي تدخل ضمن مهمات النزلاء.

د- **ملابس العاملين والموظفين بقسم الغرف:** يحمل هذا البند تكاليف الزي الذي يرتديه العمال والموظفين بقسم الغرف ويشمل البنطلونات، القمصان، الأحذية، رابطات العنق، أغطية الرأس، المرايل .....

وتشمل القائمة أيضاً تكلفة تنظيف هذه الملابس وما يجري عليها من تصليح مثل شراء أزرار جديدة وغيرها .

٦- **الغسيل والكي والتنظيف الجاف:** يحمل هذا الحساب بتكلفة الغسيل والكي وفقاً للفواتير الواردة من موردي الخدمة (متعهدي هذه الخدمة). أما اذا تم الغسيل والكي بواسطة قسم الغسيل والكي بالفندق، فإنه يتم حصر تكلفته ثم تحديد نصيب الغرف من هذه التكلفة. كما تشتمل هذه القائمة أيضاً على تكلفة التنظيف الجاف للستائر وأغطية الأثاث والسجاجيد.

٧- **تكلفة البياضات :** والمقصود به قيمه مصروف إهلاك البياضات ،ويتم تحديد تكلفة هذا البند بالمعادلة التالية:

قيمة البياضات أول فترة + المشتريات خلال الفترة – قيمة البياضات بالاستعمال وبالمخازن أخر الفترة.

فإذا فرض وكان رصيد البياضات أول الفترة يبلغ ١٠٠٠٠٠ ج، والمشتريات خلال الفترة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، وكان رصيد الجرد الفعلي في نهاية الفترة بالاستعمال ٩٠٠٠٠ج، وبالمخازن ٣٥٠٠٠ج، فإن تكلفة البياضات تحسب كما يلي :

| | |
|---|---|
| **رصيد البياضات أول فترة** | **١٠٠٠٠٠** |
| **+ المشتريات خلال الفترة** | **٤٠٠٠٠** |
| **الإجمالي** | **١٤٠٠٠٠** |
| **(-) الجرد الفعلي أخر الفترة بالاستعمال** | **(٩٠٠٠٠)** |
| **(-) الجرد الفعلي أخر الفترة بالمخازن** | **(٣٥٠٠٠)** |
| **تكلفة البياضات المستهلكة** | **١٥٠٠٠** |

٨- **مصروفات أخري:** وتتضمن هذه القائمة أي مصروفات أو تكاليف تخص قسم الغرف ولكنها لم تدرج ضمن أي قوائم أخرى، مثل م . شراء جدول القطارات و الطائرات .

- هذا، وفيما يلي نموذج لقائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف كما وردت في النماذج التي قدمتها جمعية الفنادق الأمريكية:

## قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف

| البيان | | |
|---|---|---|
| **الإيرادات :** | | |
| **غرف النزلاء** | × | |
| **الصالات و القاعات** | × | |
| **إجمالي إيراد الغرف و الصالات** | ××× | |
| **يخصم : المسموحات و الخصومات** | (×) | |
| **صافي الإيراد** | | ××× |
| **(–) المصروفات :** | | |
| **المرتبات و الأجور و ملحقاتها :** | | |
| **الأجور و المرتبات** | × | |
| **مزايا العاملين** | × | |
| **مجموع الأجور والمرتبات وملحقاتها** | ××× | |
| **المصروفات الأخرى :** | | |
| **عمولات وكلاء السياحة** | × | |
| **انتقالات النزلاء** | × | |
| **مهمات التشغيل** | × | |
| **الغسيل و الكي** | × | |
| **مصروفات أخري** | × | |
| **تكلفة البياضات** | | |
| **إجمالي المصروفات الأخرى** | ××× | |
| **إجمالي مصروفات قسم الغرف** | | (×××) |
| **صافي ربح القسم** | | ×× |

**مثال** :

– فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق الكبري عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/٦/٣٠ عن نشاط الغرف ( القيمة بالألف جنيه ) :

– إيراد غرف النزلاء ١٣٠٠، إيراد الصالات والقاعات العامة ٨٠٠ ، مسموحات وخصومات ١٠٠، المرتبات والأجور ٣٥٠، التأمينات الاجتماعية والمعاشات ومزايا العاملين ١٥٠، الوجبات الغذائية للعاملين ١٣٠، مهمات النظافة ١٠٠، عمولة وكلاء السياحة ٦٠، لوازم النزلاء ٤٠، الغسيل والكي ٢٠ ، مصروفات أخري ٥٠ ، تكلفة البياضات ٥٠.

**المطلوب** : إعداد قائمة نتائج الأعمال لقسم الغرف عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/٦/٣٠ .

**الحل** :

**قائمة نتائج الأعمال لقسم الغرف للفندق عن العام المنتهي في ٢٠٢٠/٦/٣٠**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **أولاً : الإيرادات :** | | |
| **غرف النزلاء** | ١٣٠٠٠٠٠ | |
| **الصالات و القاعات العامة** | ٨٠٠٠٠٠ | |
| **إجمالي الإيرادات** | ٢١٠٠٠٠٠ | |
| **يخصم : المسموحات و الخصومات** | (١٠٠٠٠٠) | |
| **صافي الإيراد** | | ٢٠٠٠٠٠٠ |
| **ثانياً : المصروفات :** | | |
| **١- المرتبات والأجور وملحقاتها :** | | |
| **المرتبات والأجور** | ٣٥٠٠٠٠ | |
| **التأمينات الاجتماعية والمعاشات** | ١٥٠٠٠٠ | |
| **الوجبات الغذائية للعاملين** | ١٣٠٠٠٠ | |
| **إجمالي الأجور وملحقاتها** | ٦٣٠٠٠٠ | |
| **٢- المصروفات الأخرى :** | | |
| **مهمات النظافة** | ١٠٠٠٠٠ | |
| **عمولة وكلاء السياحة** | ٦٠٠٠٠ | |
| **لوازم النزلاء** | ٤٠٠٠٠ | |
| **الغسيل و الكي** | ٢٠٠٠٠ | |
| **مصروفات أخري** | ٥٠٠٠٠ | |
| **تكلفة البياضات** | ٥٠٠٠٠ | |
| **إجمالي المصروفات الأخرى** | ٣٢٠٠٠٠ | |
| **إجمالي مصروفات قسم الغرف** | | (٩٥٠٠٠٠) |
| **صافي أرباح قسم الغرف** | | ١٠٥٠٠٠٠ |

هذا ويمكن تبويب عناصر التكاليف لقسم الغرف طبقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط وفقا لقواعد ومبادئ محاسبة التكاليف كما يلي :

١- **عناصر تكاليف مباشرة وتتضمن**:

- تكلفة مواد مباشرة وتتمثل في تكلفة البياضات والمناشف المستخدمة بغرف النزلاء، وتكلفة مهمات التشغيل والنظافة اللازمة للحفاظ على غرف النزلاء والطرقات، وتكلفة مهمات غرف النزلاء مثل الزهور والفازات وصابون الوجه وورق النظافة وشماعا ت الملابس، كما تتضمن تكلفة زي العاملين في قسم الغرف.
- أجور مباشرة وتتمثل في إجمالي الأجور والمرتبات لموظفي قسم الغرف، وتكلفة الوجبات الغذائية والخدمات المقدمة لموظفي قسم الغرف والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بهم.
- مصروفات مباشرة وتتمثل في قيمة العمولات أو الأتعاب المستحقة والمدفوعة لوكلاء السياحة نظير إيجار الغرف التي تم حجزها وتكلفة نقل النزلاء من وإلى الفندق، وتكلفة الغسيل والتنظيف الجاف للبياضات والستائر ومظلات النوافذ والسجاجيد ، وتكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الغرف، وتكلفة أي بند أخر يخص قسم الغرف.

٢- **عناصر تكاليف غير مباشرة**:

وتتمثل في **نصيب قسم الغرف** من التكاليف غير المباشرة والتي يمكن أن تتمثل في:

- تكاليف الصيانة والإصلاح وتكاليف الطاقة والقوى المحركة.
- تكاليف تسويقية غير مباشرة كتكاليف نشاط المبيعات مثل ضيافة النزلاء، والمعارض التجارية، وتكاليف نشاط الحجز والتدريب وعملات وكلاء السفر، وتكاليف نشاط الإعلان والتسويق مثل المواد الإعلانية، والإعلانات خارج الفندق، مع تحليلها إلى تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة، وتكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة.
- تكاليف إدارية وتمويلية كالمرتبات والأجور ومزايا العاملين الإداريين، والتبرعات، والاشتراكات في الهيئات والمجلات، وتكاليف معالجة وتشغيل

البيانات، والأمن والنقل والسفر والضيافة، وأي مصروفات إدارية وعمومية أخرى، وتعتبر جميع التكاليف الإدارية والتمويلية تكاليف ثابتة.

وفي ضوء ذلك يمكن إعداد قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف بالفندق بالاعتماد على طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة ، وذلك كما يلي :

**أولاً : قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكاليف الكلية:**

**أ- قائمة التكاليف لقسم الغرف :**

**قائمة التكاليف لقسم الغرف عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| مواد مباشرة | × | |
| مهمات تشغيل | × | |
| مرتبات وأجور | × | |
| مصروفات مباشرة | × | |
| إجمالي التكاليف المباشرة لقسم الغرف | | ×× |
| **تكاليف غير مباشرة** | | |
| تكاليف الصيانة والإصلاح وتكاليف الطاقة والقوى المحركة الخاصة بقسم الغرف. | × | |
| تكاليف خدمات تشغيلية غير مباشرة ثابتة الخاصة بقسم الغرف | × | |
| إجمالي التكاليف غير المباشرة | | ×× |
| إجمالي تكاليف التشغيل الفندقي | | ×× |

**ب-قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكلفة الكلية :**

| البيان | | |
|---|---|---|
| إيراد غرف النزلاء | ×× | |
| إيراد الصالات والقاعات | ×× | |
| -المسموحات والخصومات | (×) | |
| صافي إيراد الغرف | | ×× |
| (-) إجمالي تكاليف التشغيل الخاصة بقسم الغرف | | (××) |
| (-)التكاليف التسويقية الخاصة بقسم الغرف . | | (××) |
| مجمل ربح قسم الغرف | | ×× |
| (-)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة بقسم الغرف . | | (×) |
| صافي ربح الغرف والإقامة | | ×× |

**مثال** :

- فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر فندق الفيروز عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١وذلك بالنسبة لقسم الغرف (المبالغ بالألف جنيه):

٦٠٠٠ إيرادات غرف النزلاء

١٥٠٠ إيرادات الصالات والقاعات

٣٠٠ المسموحات والخصومات

١٠٠٠ المرتبات والأجور

٢٠٠ مزايا العاملين

١٠٠٠ البياضات والمفروشات

٨٠ مصروفات مباشرة

٤٠٠ مهمات التشغيل

١٢٠٠ نصيب قسم الغرف من تكاليف الصيانة والإصلاح منها ٦٧٠ تكاليف متغيرة والباقي ثابت.

٤٥٠ نصيب قسم الغرف من التكاليف الإدارية والتمويلية

٢٥٠ نصيب قسم الغرف من التكاليف التسويقية غير المباشرة منها ١٥٠ تكاليف متغيرة والباقي ثابت.

- فإذا علمت أن قيمة البياضات والمفروشات قدرت في نهاية الفترة بمبلغ ٧٥٠.

**المطلوب:** إعداد قائمة التكاليف ونتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً للطريقة الكلية

**الحـــل :**

**قائمة التكاليف لقسم الغرف عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

**الأرقام بالألف جنيه**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| مهمات | ٢٥٠ | |
| مهمات تشغيل | ٤٠٠ | |
| مرتبات وأجور | ١٢٠٠ | |
| مصروفات مباشرة | ٨٠ | |
| إجمالي التكاليف المباشرة لقسم الغرف | | ١٩٣٠ |
| **تكاليف غير مباشرة** | | |
| تكاليف الصيانة والإصلاح الخاصة بقسم الغرف (الجزء المتغير) | ٦٧٠ | |
| تكاليف الصيانة والإصلاح الخاصة بقسم الغرف (الجزء الثابت) | ٥٣٠ | |
| إجمالي التكاليف غير المباشرة | | ١٢٠٠ |
| إجمالي تكاليف التشغيل الفندقي | | ٣١٣٠ |

**ملاحظات:**

١. مهمات مباشرة = ١٠٠٠بياضات ومفروشات –٧٥٠ بياضات ومفروشات أخر المدة =٢٥٠ج

٢. مرتبات وأجور= ١٠٠٠ مرتبات وأجور +٢٠٠ مزايا العاملين=١٢٠٠ج

**قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكلفة الكلية عن السنة المنتهية في ٣١ /١٢**

**الأرقام بالألف جنيه**

| البيان | | |
|---|---|---|
| إيراد غرف النزلاء | ٦٠٠٠ | |
| إيراد الصالات والقاعات | ١٥٠٠ | |
| –المسموحات والخصومات | (٣٠٠) | |
| صافي إيراد الغرف | | ٧٢٠٠ |
| (–) إجمالي تكاليف التشغيل الفندقي | | (٣١٣٠) |
| (–)التكاليف التسويقية الخاصة بقسم الغرف . | | (٢٥٠) |
| مجمل ربح قسم الغرف | | ٣٨٢٠ |
| (–)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة بقسم الغرف . | | (٤٥٠) |
| صافي ربح قسم الغرف والإقامة | | ٣٣٧٠ |

**ثانيا** : قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

**أ- قائمة التكاليف لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكاليف المتغيرة**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| **مواد مباشرة** | × | |
| **مهمات تشغيل** | × | |
| **مرتبات وأجور** | × | |
| **مصروفات مباشرة** | × | |
| **إجمالي تكاليف مباشرة لقسم الغرف** | | ×× |
| **+تكاليف غير مباشرة متغيرة** | | |
| **تكاليف الصيانة والإصلاح وتكاليف الطاقة والقوى المحركة خاصة بقسم الغرف.(الجزء المتغير)** | | ×× |
| **إجمالي تكاليف التشغيل المتغيرة لقسم الغرف** | | ×× |

**ب- قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **إيراد غرف النزلاء** | ×× | |
| **إيراد الصالات والقاعات** | ×× | |
| **-المسموحات والخصومات** | (×) | |
| **صافي إيراد الغرف** | | ×× |
| **(-) إجمالي تكاليف التشغيل المتغيرة لقسم الغرف** | | (×) |
| **(-) تكاليف التسويق المتغيرة (مباشرة وغير مباشرة)** | | (×) |
| **هامش المساهمة لقسم الغرف** | | ×× |
| **(-)تكاليف التشغيل الفندقية غير المباشرة الثابتة الخاصة بقسم الغرف** | | (×) |
| **(-)تكاليف التسويقية غير مباشرة الثابتة الخاصة بقسم الغرف** | | (×) |
| **(-)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة بقسم الغرف** | | (×) |
| **صافي ربح قسم الغرف** | | ×× |

**مثال** : بالتطبيق على المثال السابق

**المطلوب** : إعداد قائمة التكاليف ونتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً للطريقة المتغيرة.

## الحـــــل :

**قائمة التكاليف لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكاليف المتغيرة عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

**الأرقام بالألف جنيه**

| | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| **مهمات (بياضات)** | ٢٥٠ | |
| **مهمات تشغيل** | ٤٠٠ | |
| **مرتبات وأجور** | ١٢٠٠ | |
| **مصروفات مباشرة** | ٨٠ | |
| **إجمالي تكاليف مباشرة لقسم الغرف** | | ١٩٣٠ |
| **+تكاليف غير مباشرة متغيرة** | | |
| **تكاليف الصيانة والإصلاح وتكاليف الطاقة والقوى المحركة خاصة بقسم الغرف.** | | ٦٧٠ |
| **إجمالي تكاليف التشغيل المتغيرة لقسم الغرف** | | ٢٦٠٠ |

**ملاحظات:**

١. مهمات (بياضات)= ١٠٠٠بياضات ومفروشات-٧٥٠ بياضات ومفروشات أخر المدة=٢٥٠ج مرتبات وأجور= ١٠٠٠ مرتبات وأجور +٢٠٠ مزايا العاملين=١٢٠٠ج

**قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

**الأرقام بالألف جنيه**

| | | |
|---|---|---|
| **إيراد غرف النزلاء** | ٦٠٠٠ | |
| **إيراد الصالات والقاعات** | ١٥٠٠ | |
| **-المسموحات والخصومات** | (٣٠٠) | |
| **صافي إيراد الغرف** | | ٧٢٠٠ |
| **(-) إجمالي تكاليف التشغيل المتغيرة لقسم الغرف** | | (٢٦٠٠) |
| **(-) تكاليف التسويق المتغيرة (مباشرة وغير مباشرة)** | | (١٥٠) |
| **هامش المساهمة لقسم الغرف** | | ٤٤٥٠ |
| **(-)تكاليف التشغيل الفندقية غير المباشرة الثابتة الخاصة بقسم الغرف** | | (٥٣٠) |
| **(-)تكاليف التسويقية غير مباشرة الثابتة الخاصة بقسم الغرف** | | (١٠٠) |
| **(-)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة بقسم الغرف** | | (٤٥٠) |
| **صافي ربح قسم الغرف** | | ٣٣٧٠ |

### ٢/٣/٣:قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام والمشروبات

يتم معالجة إيرادات ومصروفات هذين القسمين معاً في قائمة واحدة نظراً لوجود إيرادات ومصروفات مشتركة بينهما ويصعب تحديد نصيب كل قسم من هذه الإيرادات والمصروفات المشتركة .

**أولاً** : **الإيرادات** :

**تتكون إيرادات هذا القسم مما يلي :**

١- **مبيعات الطعام:** ويشمل هذا الحساب إيراد بيع الطعام متضمناً القهوة والشاي واللبن والمشروبات الخفيفة علي أن يتم خصم التنزيلات والمسموحات التي تمنح للعملاء. ويمكن تصنيف مبيعات الطعام إلي مبيعات صالات الطعام، ومبيعات خدمات الغرف، ومبيعات الحفلات.

هذا، ويجب عدم تضمين هذا الحساب قيمة وجبات العاملين والموظفين من واقع فواتير المطاعم حيث يتعين خصمها علي أساس أسعار التكلفة من حساب تكلفة الطعام المستهلك وتحميلها علي الأقسام المختلفة تحت بند تكلفة وجبات العاملين والموظفين. كما يجب عدم إدراج قيمة مبيعات الدهون والعظام و المخلفات الأخرى التي تبقي من عمليات الطبخ ضمن مبيعات هذا القسم و لكن يتم استنزالها من تكلفة الطعام المستهلك .

٢- **مبيعات المشروبات:** يتضمن هذا البند إيراد مبيعات المشروبات من المرطبات والعصائر والقهوة والشاي والحليب والمشروبات الخفيفة ومشروبات الفواكه الطازجة والمياه الغازية والمعدنية وغيرها ....ويمكن تصنيف مبيعات المشروبات إلي مبيعات صالات المطاعم، ومبيعات الحفلات والمؤتمرات، والمقاهي والكافتيريا ومبيعات خدمات الغرف .

هذا ويجب عدم إدراج قيم مشروبات الضيافة في هذا الحساب حيث يتم تحميلها علي بند مصاريف الضيافة بقيمة التكلفة. أما مبيعات الفوارغ مثل الزجاجات والعلب الفارغة فإنه يتم استنزال قيمة من تكلفة المشروبات المستهلكة. ويجب الإشارة إلي أنه إذا تم منح خصومات أو مسموحات للعملاء علي قيمة الطعام والمشروبات بسبب

السياسات التشجيعية أو الترويجية للفندق فإنه يتم أستنزال مقدار هذا الخصم من إجمالي مبيعات الطعام والمشروبات للوصول إلي صافي إيراد البند .

٣- **الإيرادات الأخرى بقسم الطعام والمشروبات:** يتضمن هذا البند إيرادات من مصادر أخري بخلاف مبيعات الأطعمة والمشروبات و منها :

أ – إيجار الصالات العامة التي تقدم فيها الأطعمة والمشروبات حيث تدرج قيمة إيراد تأجير الصالات التي تستخدم في تقديم الحفلات والمشروبات .

ب – رسوم الدخول: يدرج في هذا الحساب قيم الإيراد الناتج من تحصيل رسوم دخول الأشخاص لصالات التسلية الملاهي.

ج – إيرادات متنوعة: يدرج في هذا الحساب الإيراد الناتج من بيع البضائع أو الخدمات المرتبطة بالحفلات كإيجار أدوات التسلية أو الموسيقي أو الهدايا وغيرها.

**ثانيا**: **تكلفة المبيعات** :

تتمثل تكلفة المبيعات لهذا القسم في تكلفة الطعام والمشروبات المستهلكة مخصوماً منها تكلفة وجبات الموظفين. وتتضمن تكلفة المبيعات فيما يلي:

أ – تكلفة الطعام المستهلك: يتضمن هذا البند تكلفة الأطعمة المقدمة للنزلاء والموظفين بعد خصم الخصم التجاري .

ويضاف لهذه التكلفة مصروفات النقل والتخزين والتسليم لمخازن الفندق، كما يجب أن يستنزل من هذا البند قيمة مبيعات الدهون والعظام والمخلفات الأخرى من عملية إعداد الطعام .

وجدير الذكر أنه عند تحديد تكلفة مبيعات الطعام فإنه يجب أن تستنزل من تكلفة الطعام المستهلك تكلفة الوجبات الغذائية الخاصة بالموظفين وتحميلها علي الأقسام المختصة .

ب– تكلفة المشروبات المستهلكة: يدرج في هذا الحساب تكلفة المشروبات المرطبات والعصائر والمياه المعدنية ومواد القهوة والشاي بالإضافة إلي السكر والفواكه التي تدخل في إعداد المشروبات وفقاً لإجمالي سعر الفاتورة ناقصاً

منها الخصم التجاري. ويضاف إليه الرسوم الجمركية علي المشتريات ومصروفات النقل والتخزين والتسليم حتي تصل إلي مخازن الفندق .

**ثالثا** : **المصروفات**:

تشمل قيمة مصروفات الطعام و المشروبات ما يلي :

١- **المرتبات والأجور:** يتضمن هذا الحساب قيمة إجمالي مرتبات وأجور العاملين بقسم الطعام والمشروبات، وكذلك بدل العمل الإضافي والمكافآت وأجور العاملين اليومية. وتتضمن: أجور عمال المطبخ وعمال الخدمات بصالات المطاعم والمقاهي وعمال نظافة وتلميع الأدوات الفضية، ومراقبي وصرافي المطاعم، وأمناء مخازن الأطعمة والمشروبات .

٢- **مزايا الموظفين والعاملين:** يدرج في هذا الحساب التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفي هذا القسم، ويتضمن أيضاً تكلفة الوجبات التي يقدمها الفندق للعاملين بقسم الطعام والمشروبات.

٣- **إهلاك الصيني والزجاج و الفضيات**: يتضمن هذا الحساب قيمة المهمات والأدوات التي تستخدم في قسم الطعام والمشروبات التي تشمل أطباق، فناجين، أكواب، سكاكين ، شوك، ملاعق وغيرها من أدوات المائدة الضرورية سواء المصنوعة من الصيني أو المعادن أو المطلية أو الفضية. ويتم تحميل هذا الحساب بتكلفة إهلاك هذه الأدوات وفقاً للطريقة السابق توضيحها في معالجة البياضات (إعادة التقدير).

٤- **مهمات المقاهي:** يشمل هذا الحساب قيمة المهمات التي تستخدم في المقهى والتي تشمل الخلاطات وأواني خلط المشروبات والعصائر والعصارات وغيرها .

٥- **مهمات تزيين الصالات:** يتضمن هذا الحساب المهمات التي تستخدم في تزيين صالات الطعام والمقهى والتي تشمل تكلفة الفازات والزهور والأشجار ونباتات وطيور وأسماك زينة .

٦- **الموسيقي وبرامج التسلية:** يشمل هذا الحساب قيمة ما يدفعه الفندق في مقابل الحصول علي برامج التسلية أو أسطوانات الموسيقي أو اشتراكات القنوات الفضائية .

٧- **الوقود:** يحمل هذا الحساب بتكلفة الوقود المستخدم في مطابخ إعداد الطعام وفي إعداد القهوة والشاي، ويتضمن الغاز والفحم والمازوت وقيمة الكهرباء المستهلكة في الأفران والمواقد .

٨- **الغسيل والكي:** يتضمن تكلفة غسيل وكي بياضات المطاعم والمقاهي كالمفارش والفوط وغيرها....طبقاً لفواتير المغاسل الخارجية أو تكلفة الغسيل في حالة تشغيل مغسلة خاصة بالفندق.

٩- **التنظيف الجاف:** يحمل هذا الحساب بتكلفة التنظيف الكيماوي للستائر والسجاجيد والمفارش وأغطية الكراسي الموجدة بصالات الطعام والصالات العامة والمقاهي .

١٠- **الرخص:** يحمل هذا الحساب بتكلفة الرخص الخاصة بقسم المطاعم والمشروبات والمدفوعة للجهات الحكومية وكذلك رسوم التفتيش علي المطاعم ومقاهي الفندق.

١١- **عمولة وكلاء السياحة:** يحمل هذا الحساب بقيمة العمولات المستحقة لوكلاء السياحة بالنسبة المتفق عليها من قيمة فواتير الطعام والمشروبات طبقاً للحجز المتفق عليه .

١٢- **قوائم الطعام والمشروبات:** يحمل هذا الحساب بتكاليف شراء وطباعة قوائم الطعام والمشروبات طبقاً لما يتم صرفه من المخازن.

١٣- **المهمات والأواني الورقية:** يجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة الأواني والصحون الورقية وعلب الجاتوه الورقية وغيرها.

١٤- **مهمات النظافة :** يتضمن هذا البند تكلفة مهمات النظافة لأدوات وأواني المطبخ والمقاهي؛ مثل الصابون السائل والفوط والمناديل الورقية .

١٥- **ملابس العمال:** يحمل هذا الحساب بقيمة ملابس عمال المطبخ والمقهى إضافة إلي المرايل والكابات وغيرها من مستلزمات الزي الكامل للطباخة.

١٦- **مهمات التشغيل :** يتضمن هذا البند تكلفة استهلاك الأدوات والأواني المستخدمة في المطابخ كالحلل والمغارف والعصارات والسكاكين وخلافة .

١٧- **أدوات كتابية ومطبوعات** : يحمل هذا الحساب بتكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات الخاصة بقسم الطعام والمشروبات .

١٨- **مصروفات متنوعة:** يحمل هذا الحساب بأية تكلفة تخص الطعام والشراب و لم تدرج ضمن أحد الحسابات السابقة الذكر.

- وفيما يلي قائمة نتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات كما وردت في النماذج التي قدمتها جمعية الفنادق الأمريكية:

## قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام والمشروبات :

| البيان | | |
|---|---|---|
| إيراد مبيعات : | | |
| الطعام | × | |
| المشروبات | × | |
| مجموع إيراد المبيعات | | ×× |
| يخصم : المسموحات | | (×) |
| صافي إيراد الطعام و المشروبات | | ××× |
| إيرادات أخري : | | |
| إيجار الصالات العامة | × | |
| رسوم الدخول | × | |
| إيرادات متنوعة | × | ×× |
| مجموع الإيرادات | | ××× |
| يطرح تكلفة المبيعات : | | |
| تكلفة الطعام المستهلك | × | |
| (-)تكلفة وجبات العاملين | (×) | |
| صافي تكلفة مبيعات الطعام | ×× | |
| تكلفة مبيعات المشروبات | × | |
| تكلفة مبيعات أخري | × | |
| صافي تكلفة المبيعات | | (××) |
| مجمل ربح المبيعات | | ××× |
| يطرح المصروفات : | | |
| المرتبات و الأجور | × | |
| مزايا العاملين و الموظفين | × | |
| التأمينات الاجتماعية | × | |
| الوجبات الغذائية للعاملين | × | |
| مجموع المرتبات و ملحقاتها | ×× | |
| مصروفات أخري : | | |
| الصيني و الزجاج و الفضيات (الإهلاك) | × | |
| تنظيف جاف | × | |
| غسيل و كي | × | |
| رخص | × | |
| موسيقي و برامج تسلية | × | |
| تزيين صالات الطعام و المقاهي | × | |
| إهلاك أواني و أدوات المطبخ | × | |
| مهمات النظافة | × | |
| إهلاك البياضات | × | |
| الوقود | × | |
| ملابس العمال | × | |
| إجمالي المصروفات | | (×××) |
| ربح أو خسارة قسم الطعام والمشروبات | | ××× |

**مثال** (٢) :

- فيما يلي بعض البيانات المتاحة عن قسم المطعم لأحد الفنادق لشهر مارس (بالألف جنيه) ١٨٠٠ خامات مؤن مشتراه –١٢٥ تكاليف تخزين المؤن –٣٠٠ مخزون مؤن أول المدة–٢١٠ مخزون مؤن أخر المدة– ٩٠٠ تكاليف إعداد وتجهيز الطعام– ٤٠٠ قيمة الوجبات الغذائية المقدمة للعاملين بالفندق– ٧٥ مبيعات مخلفات– ٥٠ نفقات أخرى– ٤٧٥ مخزون إنتاج جاهز أول المدة– ٣٧٥ مخزون إنتاج جاهز أخر المدة.

**المطلوب: تحديد تكلفة المبيعات عن شهر مارس.**

**الإجابة:**

**قائمة التكاليف عن شهر مارس**

**(بالألف جنيه)**

| بيـــان | مبالغ | |
|---|---|---|
| تكاليف مخزون مؤن أول المدة | ٣٠٠ | |
| + خامات مؤن مشتراه | ١٨٠٠ | |
| | | ٢١٠٠ |
| + تكاليف تخزين المؤن | | ١٢٥ |
| | | ٢٢٢٥ |
| – تكاليف مخزون مؤن أخر المدة | | (٢١٠) |
| إجمالي تكاليف المؤن المستهلكة | | ٢٠١٥ |
| – إيرادات مبيعات مخلفات المؤن | | (٧٥) |
| صافي تكلفة المؤن المستهلكة | | ١٩٤٠ |
| + تكاليف إعداد وتجهيز الطعام | ٩٠٠ | |
| نفقات أخرى | ٥٠ | ٩٥٠ |
| إجمالي تكاليف الإنتاج الجاهز خلال المدة | | ٢٨٩٠ |
| –تكاليف الوجبات الغذائية للعاملين | | (٤٠٠) |
| صافي تكلفة الإنتاج الجاهز خلال المدة | | ٢٤٩٠ |
| + تكلفة مخزون إنتاج جاهز أول المدة | | ٤٧٥ |
| – تكلفة مخزون إنتاج جاهز أخر المدة | | (٣٧٥) |
| صافي تكلفة الإنتاج المباع خلال المدة | | ٢٥٩٠ |

**مثال (٣):**

- الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات أحد الفنادق عن نشاط قسم الطعام والمشروبات ، عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ (الأرقام بالألف جنيه ):
- ٣٠٠ إجمالي مبيعات الطعام ، ٢٠٠ إجمالي مبيعات المشروبات ، ٢٠ مسموحات مبيعات الطعام والمشروبات ، ١٠٠ إيجار الصالات العامة ، ٥٠ رصيد مؤن غذائية أول العام ، ١٨٠ مشتريات مؤن غذائية خلال العام ، ٥ مصروفات نقل وتخزين وتسليم المؤن ، ٦٠ تكلفة مبيعات المشروبات ، ٤ مبيعات مخلفات المطابخ ، ٤٠ المرتبات والأجور ، ١٠ تأمينات إجماعيه ، ١٠٠الصيني والزجاجيات والفضيات ، ١٥٠ أواني وأدوات المطبخ ، ٣ تزين صالات الطعام والمشروبات ، ٣ غسيل وكي البياضات ، ٥٠ البياضات ، ٢ تنظيف جاف ، ٥ رخص ورسوم ، ٨ موسيقى وبرامج تسلية ، ٧ وقود ، ٢ قوائم الطعام والمشروبات ، ٤ مهمات النزلاء ، ٥ أدوات كتابية ومطبوعات ، ٥ ملابس العاملين .

**علما بأن :** تحسب نسبة عمولة وكلاء السياحة بنسبة ٢% من صافي مبيعات الطعام والمشروبات .

- رصيد المؤن الغذائية آخر العام يقدر بمبلغ ٣٠ جنيه .
- قدرت تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق بمبلغ ٣١ جنيه منها ١٠ جنيه تخص العاملين بقسم الطعام والمشروبات .
- نسب إهلاك الصيني١٠%، والزجاج وأواني وأدوات المطبخ ٥%، والبياضات ٤%سنويا .

**المطلوب :** إعداد قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام والمشروبات عن العام المنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١.

**الحل :**

**قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام والمشروبات عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١**

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| **إيرادات المبيعات** | | | |
| الطعام | ٣٠٠٠٠٠ | | |
| المشروبات | ٢٠٠٠٠٠ | | |
| إجمالي مبيعات الطعام والمشروبات | | ٥٠٠٠٠٠ | |
| (-) المسموحات | | (٢٠٠٠٠) | |
| صافي المبيعات | | ٤٨٠٠٠٠ | |
| إيجار الصالات العامة | | ١٠٠٠٠٠ | |
| إجمالي الإيرادات | | | ٥٨٠٠٠٠ |
| **تكلفة المبيعات** | | | |
| تكلفة الطعام المستهلك | ٢٠٥٠٠٠ | | |
| (-) تكلفة وجبات العاملين | (٣١٠٠٠) | | |
| مبيعات مخلفات الطعام | (٤٠٠٠) | | |
| صافي تكلفة مبيعات الطعام | | ١٧٠٠٠٠ | |
| تكلفة مبيعات المشروبات | | ٦٠٠٠٠ | |
| صافي تكلفة المبيعات | | | ٢٣٠٠٠٠ |
| مجمل ربح المبيعات | | | ٣٥٠٠٠٠ |
| **المصروفات** | | | |
| **المرتبات والأجور وملحقاتها** | | | |
| المرتبات والأجور | ٤٠٠٠٠ | | |
| تأمينات اجتماعية | ١٠٠٠٠ | | |
| وجبات غذائية للعاملين | ١٠٠٠٠ | | |
| ملابس العمال | ٥٠٠٠ | | |
| إجمالي المرتبات والأجور وملحقاتها | | ٦٥٠٠٠ | |
| **مصروفات أخرى** | | | |
| مصروفات التنظيف الجاف | ٢٠٠٠ | | |
| مصروفات غسيل وكي | ٣٠٠٠ | | |
| مصروفات رخص ورسوم | ٥٠٠٠ | | |
| مصروفات موسيقى وبرامج تسلية | ٨٠٠٠ | | |
| مصروفات تزيين صالات الطعام | ٣٠٠٠ | | |
| مصروفات مهمات النزلاء | ٤٠٠٠ | | |
| عمولات وكلاء السياحة | ٩٦٠٠ | | |
| أدوات كتابية ومطبوعات | ٥٠٠٠ | | |
| وقود وكهرباء | ٧٠٠٠ | | |
| قوائم الطعام والمشروبات | ٢٠٠٠ | | |
| إهلاك أواني وأدوات المطبخ | ٧٥٠٠ | | |
| إهلاك البياضات | ٢٠٠٠ | | |
| إهلاك الصيني والزجاجات | ١٠٠٠٠ | | |
| مجموع المصروفات الأخرى | | ٦٨١٠٠ | |
| مجموع المصروفات | | | ١٣٣١٠٠ |
| صافي ربح قسم الطعام والمشروبات | | | ٢١٦٩٠٠ |

**ملاحظات على الحل :**

١- تكلفة الطعام المستهلك = ٥٠٠٠٠ج رصيد مؤن غذائية أول المدة

+١٨٠٠٠٠ج مشتريات مؤن غذائية خلال العام

-٣٠٠٠٠ج رصيد مؤن غذائية أخر المدة

+٥٠٠٠ ج مصروفات نقل وتخزين وتسليم المؤن خلال العام

= ٢٠٥٠٠٠ج

٢- عمولة وكلاء السياحة = ٤٨٠٠٠٠ صافي إيرادات الطعام والمشروبات × ٢% = ٩٦٠٠ج .

كما يمكن تبويب عناصر تكاليف قسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط وفقا لقواعد ومبادئ محاسبة التكاليف كما يلي :

أ. **عناصر تكاليف مباشرة**: **وتتضمن**:

- **تكلفة مواد مباشرة** :و تتمثل في تكلفة الطعام المستهلك ( أي تكلفة الأطعمة التي قدمت للنزلاء فقط) وتكلفة المشروبات المستهلكة (أي تكلفة العصائر والمرطبات والمياه المعدنية والسكر والفواكه التي تستخدم لإعداد المشروبات والتي قدمت للنزلاء فقط) والوقود ومهمات التشغيل.
- **أجور مباشرة:** وتتمثل في الأجور والمرتبات ( أي إجمالي الأجور والمرتبات لموظفي قسم الأغذية والمشروبات) والمزايا العينية (أي تكلفة الوجبات الغذائية والمشروبات المقدمة لموظفي قسم الأغذية والمشروبات)، والتأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفي قسم الأغذية والمشروبات.
- **مصروفات مباشرة:** وتتمثل في الصيني والزجاجيات والفضيات (أي ما يستخدم في قسم الأغذية والمشروبات من هذه المهمات أو قسط إهلاك هذه المهمات) وتزيين صالات الطعام (أي تكلفة زهور الزينة والنباتات والأشجار وأسماك وطيور الزينة الموجودة بصالات الطعام)، وغسيل وتنظيف جاف (أي تكلفة غسيل وتنظيف وكي بياضات المطعم كالمفروشات والفوط والستائر والسجاجيد والمشايات وأغطية الكراسي)، والرخص (أي تكلفة الرخص الخاصة بقسم

الأغذية والمشروبات)، وعمولة وكلاء السياحة ومصروفات متنوعة أخرى (أي تكلفة أي بند آخر يخص قسم الأغذية والمشروبات).

**ب. عناصر التكاليف غير المباشرة:** وتتمثل في التكاليف الإنتاجية غير المباشر، والتكاليف التسويقية غير المباشرة، والتكاليف الإدارية والتمويلية.

وتعد قائمة التكاليف ونتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات بالاعتماد على طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة ، وذلك كما يلي :

**أولا: قائمة التكاليف وقائمة الدخل لقسم الغرف طبقاً لطريقة التكاليف الكلية :**

**قائمة التكاليف لقسم الأطعمة والمشروبات عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| **مواد مباشرة** | × | |
| **مهمات تشغيل** | × | |
| **مرتبات وأجور** | × | |
| **مصروفات مباشرة** | × | |
| **إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |
| **+التكاليف الصناعية غير مباشرة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |
| **إجمالي التكاليف الصناعية لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |

**ب- قائمة نتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لطريقة التكلفة الكلية**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **إيراد غرف النزلاء** | ×× | |
| **إيراد الصالات والقاعات** | ×× | |
| **-المسموحات والخصومات** | (×) | |
| **صافي إيراد الغرف** | | ×× |
| **(-) إجمالي التكاليف الصناعية لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (××) |
| **(-)التكاليف التسويقية الخاصة بقسم الأطعمة والمشروبات** | | (××) |
| **مجمل ربح قسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |
| **(-)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة بقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **صافي ربح قسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |

**مثال** :

- فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ وذلك بالنسبة لقسم المطعم:

- ٦٥٠٠٠٠ إجمالي مبيعات الطعام- ٢٥٠٠٠٠ إجمالي مبيعات المشروبات- ٣٠٠٠٠ المسموحات والخصومات - ١٠٠٠٠٠ المرتبات والأجور- ٢٠٠٠٠ مزايا العاملين- ١٨٠٠٠٠ مشروبات مؤن - ٨٠٠٠ مصروفات مباشرة- ٤٠٠٠٠مهمات تشغيل- ٢٠٠٠٠٠ نصيب قسم المطعم من التكاليف الصناعية غير المباشرة منها ١٢٠٠٠٠ تكاليف متغيرة والباقي ثابت- ٦٠٠٠٠ نصيب قسم المطعم من التكاليف التسويقية غير المباشرة منها ٤٥٠٠٠ تكاليف متغيرة والباقي ثابتة- ٢٢٠٠٠ نصيب قسم المطعم من التكاليف الإدارية والتمويلية

**فإذا علمت أن:**

١- قيمة المشروبات والمؤن سددت بالكامل خلال الفترة.

٢- قسط إهلاك الصيني والزجاجيات والفضيات ٢٠٠٠٠ج

٣- قيمة البياضات المستهلكة خلال الفترة ١٥٠٠٠ج.

**المطلوب:** إعداد قائمة التكاليف ونتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لطريقة التكلفة الكلية .

## الحـــل :

### قائمة التكاليف لقسم المطعم عن السنة المنتهية في ١٢/٣١

(بالألف جنيه)

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف صناعية مباشرة** | | |
| تكلفة مواد مباشرة | ٢٢٠٠٠٠ | |
| مرتبات وأجور | ١٢٠٠٠٠ | |
| مصروفات مباشرة | ٤٣٠٠٠ | |
| إجمالي تكاليف صناعية مباشرة | | ٣٨٣٠٠٠ |
| تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة | | ١٢٠٠٠٠ |
| إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة | | ٥٠٣٠٠٠ |
| تكاليف صناعية ثابتة | | ٨٠٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف الصناعية** | | ٥٨٣٠٠٠ |

### قائمة نتيجة الأعمال لقسم المطعم عن السنة المنتهية في ١٢/٣١

(بالألف جنيه)

| البيان | | |
|---|---|---|
| إيرادات مبيعات الطعام | ٦٥٠٠٠٠ | |
| إيرادات مبيعات المشروبات | ٢٥٠٠٠٠ | |
| إجمالي الإيرادات | ٩٠٠٠٠٠ | |
| (–) المسموحات والخصومات | (٣٠٠٠٠) | |
| صافي المبيعات | | ٨٧٠٠٠٠ |
| (–) إجمالي التكاليف الصناعية | | (٥٨٣٠٠٠) |
| (–) إجمالي التكاليف تسويقية | | (٦٠٠٠٠) |
| مجمل الربح | | ٢٢٧٠٠٠ |
| (–)تكاليف إدارية وتمويلية | | (٢٢٠٠٠) |
| **صافي ربح قسم المطعم** | | ٢٠٥٠٠٠ |

**ثانيا : قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لطريقة التكاليف المتغيرة :**

**أ- قائمة التكاليف لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً للطريقة التكاليف المتغيرة**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **تكاليف مباشرة** | | |
| **مواد مباشرة** | × | |
| **مهمات تشغيل** | × | |
| **مرتبات وأجور** | × | |
| **مصروفات مباشرة** | × | |
| **إجمالي تكاليف مباشرة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |
| **+تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة** | | ×× |
| **إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |

**ب-قائمة نتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة**

| البيان | | |
|---|---|---|
| **إيرادات مبيعات الطعام** | ×× | |
| **إيرادات مبيعات المشروبات** | ×× | |
| **-المسموحات والخصومات** | (×) | |
| **صافي المبيعات** | | ×× |
| **(-) التكلفة الصناعية المتغيرة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **(-) تكاليف التسويق المتغيرة (مباشرة وغير مباشرة) لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **هامش المساهمة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |
| **(-)التكاليف الصناعية الثابتة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **(-)تكاليف التسويقية غير مباشرة الثابتة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **(-)التكاليف الإدارية والتمويلية الخاصة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | (×) |
| **صافي ربح قسم الأطعمة والمشروبات** | | ×× |

**بالتطبيق على المثال السابق**

**المطلوب** : إعداد قائمة التكاليف ونتيجة الأعمال لقسم الأطعمة والمشروبات طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة

**الحل** :

**قائمة التكاليف لقسم المطعم عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

**(بالألف جنيه)**

| | | |
|---|---|---|
| **تكاليف صناعية مباشرة** | | |
| **تكلفة مواد مباشرة** | ٢٢٠٠٠٠ | |
| **مرتبات وأجور** | ١٢٠٠٠٠ | |
| **مصروفات مباشرة** | ٤٣٠٠٠ | |
| **إجمالي تكاليف صناعية مباشرة** | | ٣٨٣٠٠٠ |
| **تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة** | | ١٢٠٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة** | | ٥٠٣٠٠٠ |

**قائمة نتيجة الأعمال لقسم المطعم عن السنة المنتهية في ١٢/٣١**

**(بالألف جنيه)**

| | | |
|---|---|---|
| **إيرادات مبيعات الطعام** | ٦٥٠٠٠٠ | |
| **إيرادات مبيعات المشروبات** | ٢٥٠٠٠٠ | |
| **إجمالي الإيرادات** | ٩٠٠٠٠٠ | |
| **(–) المسموحات والخصومات** | (٣٠٠٠٠) | |
| **صافي المبيعات** | | ٨٧٠٠٠٠ |
| **(–) تكاليف متغيرة للمبيعات** | | (٥٠٣٠٠٠) |
| **تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة** | | (٤٥٠٠٠) |
| **هامش المساهمة لقسم الأطعمة والمشروبات** | | ٣٢٢٠٠٠ |
| **(–) التكاليف الثابتة** | | |
| **تكاليف صناعية ثابتة** | ٨٠٠٠٠ | |
| **تكاليف تسويقية ثابتة** | ١٥٠٠٠ | |
| **تكاليف إدارية وتمويلية** | ٢٢٠٠٠ | (١١٧٠٠٠) |
| **صافي ربح قسم المطعم** | | ٢٠٥٠٠٠ |

**٣/٣/٣: قائمة نتيجة الأعمال للفندق** :

بالإضافة لإعداد قائمة لنتيجة أعمال كل قسم من الأقسام التشغيلية بالفندق(الغرف ، الأطعمة والمشروبات، ملاعب التنس، المغسلة، الهاتف ...إلخ) يتم إعداد قائمة لنتيجة أعمال الفندق ككل بأقسامه المختلفة لتحديد نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وتحتوي هذه القائمة على البيانات التالية :

- صافي إيرادات الأقسام التشغيلية مخصوما منه مصروفات التشغيل المتعلقة بها ومضافا إليه إجمالي إيرادات إيجارات المحلات للوصول إجمالي إيرادات التشغيل .
- خصم جميع المصروفات غير المباشرة والتي يصعب توزيعها على الأقسام الإيرادية للوصول إلى مجمل ربح التشغيل وهذه المصروفات مثل المصروفات الإدارية والعمومية ، مصروفات الصيانة والإصلاح ، مصروفات الدعاية والإعلان وغيرها .
- خصم التكاليف الثابتة من مجمل ربح التشغيل للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفندق ، والتكاليف الثابتة مثل الإهلاك الخاص بالأصول الثابتة ، والضرائب العقارية وغيرها .

والشكل التالي يوضح شكل هذه القائمة

فندق .......

قائمة نتيجة الأعمال عن السنة المنتهية في ......

| البيان | صافي المبيعات | تكلفة المبيعات | المرتبات والأجور وملحقاتها | المصروفات الأخرى للأقسام | إجمالي مصروفات الأقسام | الربح أو الخسارة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| قسم الغرف | × | – | × | × | × | × |
| قسم الطعام | × | × | × | × | × | × |
| قسم التليفون | × | × | × | × | × | × |
| قسم المغسلة | × | – | × | × | × | × |
| الإجمالي | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× |
| +إيجارات المحلات | | | | | | ×× |
| إجمالي إيرادات التشغيل | | | | | | ××× |
| تخصم المصروفات غير المباشرة | | | | | | |
| مصروفات إدارية وعمومية | | | | | ×× | |
| مصروفات دعاية وإعلان | | | | | ×× | |
| مصروفات الصيانة والإصلاح | | | | | ×× | |
| مصروفات القوى المحركة والإنارة (م الطاقة) | | | | | ×× | |
| مصروفات الموارد البشرية | | | | | ×× | |
| مصروفات معالجة | | | | | ×× | |
| إجمالي المصروفات غير المباشرة | | | | | | (×××) |
| مجمل ربح التشغيل | | | | | | ××× |
| تخصم التكاليف الثابتة : | | | | | | |
| إهلاك الأصول الثابتة | | | | | ×× | |
| التأمينات | | | | | ×× | |
| ضرائب الدخل | | | | | ×× | |
| إجمالي التكاليف الثابتة | | | | | | (×××) |
| صافي ربح أو خسارة الفندق | | | | | | ××× |

**ثانيا :قائمة نتيجة الأعمال العامة :**

هي عبارة عن كشف يتضمن إيرادات الفندق مبوبة حسب الأقسام وتكاليف التشغيل والمصروفات المتعلقة بها والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية والأعباء الثابتة والضرائب على الدخل ، ويتم إعدادها كما يلي :

- يتم طرح إجمالي تكاليف ومصروفات الفندق من إجمالي إيرادات الفندق للوصول إلى دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة .
- بعد ذلك يتم خصم الأعباء الثابتة للوصول إلى دخل الفندق قبل الضرائب ، ثم يتم خصم ضرائب الدخل للوصول لصافي نتيجة أعمال الفندق .

وتظهر هذه القائمة كما يلي :

قائمة نتيجة الأعمال العامة للفندق عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/.....

| البيان | | |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| صافي إيرادات قسم الغرف | × | |
| صافي إيرادات قسم الطعام والمشروبات | × | |
| صافي إيرادات قسم الهاتف | × | |
| صافي إيرادات قسم مغسلة النزلاء | × | |
| صافي إيرادات قسم حمام السباحة | × | |
| صافي إيرادات أقسام تشغيلية أخرى | × | |
| الإيجارات والإيرادات الأخرى | × | |
| إجمالي الإيرادات | | ×× |
| يخصم : تكاليف التشغيل والمصروفات | | |
| مصاريف قسم الغرف | × | |
| مصاريف قسم الطعام والمشروبات | × | |
| مصاريف قسم الهاتف | × | |
| مصاريف قسم حمام السباحة | × | |
| مصاريف قسم مغسلة النزلاء | × | |
| مصاريف أقسام تشغيلية أخرى | × | |
| مصروفات إدارية وعمومية | × | |
| مصروفات تسويقية | × | |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | × | |
| مصروفات الطاقة | × | |
| مصروفات الموارد البشرية | × | |
| مصروفات معالجة البيانات | × | |
| إجمالي تكاليف التشغيل والمصروفات | | (××) |
| مجمل ربح التشغيل | | ×× |
| يخصم الأعباء الثابتة: | | |
| إهلاك الأصول الثابتة | × | |
| التأمينات | × | |
| ضرائب الدخل | × | |
| إجمالي الأعباء الثابتة | | (××) |
| صافي ربح أو خسارة الفندق | | ×× |

**مثال** :

- فيما يلي أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر فندق الرحمة عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠ :

**أولا** : **إيرادات الأقسام** (**صافي المبيعات** ):

- ٩٥٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ٩٠٠٠٠٠ج قسم الطعام والشراب ١٠٠٠٠٠ج قسم الغسيل والكي ، ٥٠٠٠٠ ج قسم التليفونات .

**ثانيا** : **تكلفة المبيعات**

- ٣٠٠٠٠٠ج ، قسم الطعام والشراب ، ٢٠٠٠٠ ج قسم التليفونات .

**ثالثا** : **المرتبات والأجور وملحقاتها**:

- ٢٥٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ١٠٠٠٠٠ج قسم الطعام والشراب، ٣٠٠٠٠ قسم الغسيل والكي ، ٥٠٠٠ج قسم التليفونات

**رابعا** :**مصروفات مباشرة للأقسام** :

- ١٥٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ٥٠٠٠٠ ج قسم الطعام والشراب ، ٥٠٠٠ ج قسم الغسيل والكي ، ٥٠٠٠ ج قسم التليفونات .

**خامسا** : **مصروفات غير مباشرة** :

- ٢٠٠٠٠٠ ج مصروفات عمومية وإدارية ، ٥٠٠٠٠ج مصروفات دعاية وإعلان ، ٥٠٠٠٠ج مصروفات صيانة وإصلاحات ، ٧٠٠٠٠جمصروفات القوى المحركة والإنارة .

**سادسا** : **المصروفات الأخرى** :

- ٢٠٠٠٠ج ضرائب عقارية على المباني ، ١٠٠٠٠ج تأمين ضد الحريق ، ١٠٠٠٠٠ ج إهلاك الأصول الثابتة .

**المطلوب:** إعداد كل من قائمة نتيجة الأعمال للفندق حسب الأقسام ، وقائمة نتيجة الأعمال العامة للفندق عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠ ، مع العلم أن إيجارات المحلات لهذا العام ٤١٥٠٠٠ج ..

## الحل :

**١- قائمة نتيجة الأعمال لفندق الرحمة مبوبة حسب الأقسام عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠**

| البيان | صافي المبيعات | تكلفة المبيعات | المرتبات والأجور وملحقاتها | المصروفات الأخرى للأقسام | إجمالي مصروفات الأقسام | الربح أو الخسارة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| قسم الغرف | ٩٥٠٠٠٠ | --- | ٢٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٥٥٠٠٠٠ |
| قسم الطعام والشراب | ٩٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ |
| قسم الغسيل والكي | ١٠٠٠٠٠ | --- | ٣٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٣٥٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ |
| قسم التليفونات | ٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| الإجمالي | ٢٠٠٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | ٣٨٥٠٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ٩١٥٠٠٠ | ١٠٨٥٠٠٠ |
| +إيجارات المحلات | | | | | | ٤١٥٠٠٠ |
| إجمالي إيرادات التشغيل | | | | | | ١٥٠٠٠٠٠ |
| تخصم المصروفات غير المباشرة | | | | | | |
| مصروفات إدارية وعمومية | | | | | ٢٠٠٠٠٠ | |
| مصروفات دعاية وإعلان | | | | | ٥٠٠٠٠ | |
| مصروفات الصيانة والإصلاح | | | | | ٥٠٠٠٠ | |
| مصروفات القوى المحركة والإنارة | | | | | ٧٠٠٠٠ | |
| إجمالي المصروفات غير المباشرة | | | | | | (٢٧٠٠٠٠) |
| مجمل ربح التشغيل | | | | | | ١١٣٠٠٠٠ |
| تخصم التكاليف الثابتة : | | | | | | |
| الضرائب العقارية | | | | | ٢٠٠٠٠ | |
| تأمين ضد الحريق | | | | | ١٠٠٠٠ | |
| إهلاك الأصول الثابتة | | | | | ١٠٠٠٠٠ | |
| إجمالي التكاليف الثابتة | | | | | | (١٣٠٠٠٠) |
| صافي ربح أو خسارة الفندق | | | | | | ١٠٠٠٠٠٠ |

٢- قائمة نتيجة الأعمال العامة لفندق الرحمة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

| البيان | | |
|---|---|---|
| **الإيرادات** | | |
| صافي إيرادات قسم الغرف | ٩٥٠٠٠٠ | |
| صافي إيرادات قسم الطعام والمشروبات | ٩٠٠٠٠٠ | |
| صافي إيرادات قسم الهاتف | ٥٠٠٠٠ | |
| صافي إيرادات قسم مغسلة النزلاء | ١٠٠٠٠٠ | |
| الإيجارات والإيرادات الأخرى | ٤١٥٠٠٠ | |
| إجمالي الإيرادات | | ٢٤١٥٠٠٠ |
| **يخصم : تكاليف التشغيل والمصروفات** | | |
| مصاريف قسم الغرف | ٤٠٠٠٠٠ | |
| مصاريف قسم الطعام والمشروبات | ٤٥٠٠٠٠ | |
| مصاريف قسم الهاتف | ٣٠٠٠٠ | |
| مصاريف قسم مغسلة النزلاء | ٣٥٠٠٠ | |
| مصروفات إدارية وعمومية | ٢٠٠٠٠٠ | |
| مصروفات دعاية وإعلان(م تسويقية ) | ٥٠٠٠٠ | |
| مصروفات الصيانة والإصلاحات | ٥٠٠٠٠ | |
| مصروفات القوى المحركة | ٧٠٠٠٠ | |
| إجمالي تكاليف التشغيل والمصروفات | | (١٢٨٥٠٠٠) |
| مجمل ربح التشغيل | | ١١٣٠٠٠٠ |
| يخصم الأعباء الثابتة: | | |
| إهلاك الأصول الثابتة | ١٠٠٠٠٠ | |
| تأمين ضد الحريق | ١٠٠٠٠ | |
| الضرائب | ٢٠٠٠٠ | |
| إجمالي الأعباء الثابتة | | (١٣٠٠٠٠) |
| صافي ربح أو خسارة الفندق | | ١٠٠٠٠٠٠ |

## أسئلة على الفصل الثاني :

**س١ : حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية :**

١- يعتبر النشاط الفندقي نشاطا ثابت الحجم على مدار العام .

٢- يترتب على تنوع النشاط الفندقي ضرورة تحديد الطاقات العاطلة غير المستغلة

٣- يترتب على تنوع وتعدد الخدمات التي تقدمها المنشآت الفندقية عناصر تكاليف غير مباشرة .

٤- يترتب على كون النشاط الفندقي نشاطا مركبا يتضمن العديد من الأنشطة، أن يصمم نظام التكاليف بشكل يسمح بحصر التكاليف لكل نشاط على حدة.

٥- ترتب على عدم تجانس نمطية الخدمات ظهور الحاجة إلى استخدام وحدات قياس بسيطة مثل السائح أو الليلة السياحية .

٦- ترتب على عدم تجانس نمطية الخدمات صعوبة تحديد وحدات النشاط ، فالخدمة فد تختلف من فترة لأخرى ومن مستفيد لأخر.

٧- يترتب على عدم قابلية الخدمة الفندقية للتخزين عدم وجود مخزون خدمات تحت التشغيل أو مخزون خدمات تامة باقية في نهاية كل فترة.

٨- يترتب على خاصية عدم قابلية الخدمة الفندقية للتخزين إمكانية تحديد التكلفة بشكل أسهل.

٩- لا يعتمد النشاط الفندقي على العنصر البشري شأنه شأن الأنشطة الخدمية الأخرى.

١٠- تمثل نسبة استثمارات الفندق في الأصول الثابتة نسبة عالية بالنسبة لإجمالي الاستثمارات.

١١-تتمثل التعاملات بين النزلاء وإدارة الفندق في تعاملات نقدية تتميز بالسرعة، ويسهل تسوية الأخطاء في الفواتير بعد مغادرة النزلاء.

١٢-تتمثل معظم تكاليف المنشآت السياحية في تكاليف ثابتة بحجم كبير

١٣-تعتبر الفنادق الموسمية الأكثر انتشارا.

١٤-لا يتأثر دليل عناصر التكاليف بطبيعة نشاط المنشآت الفندقية .

١٥-يصعب تقسيم المنشآت الفندقية في الهيكل التنظيمي إلى وحدات مسئولية .

١٦-لا يمكن اعتبار وحدات المسئولية في المنشآت الفندقية مراكز تكلفة .

١٧-تقدم وحدات المسئولية في المنشآت الفندقية أنشطة أو خدمات معينة متجانسة وتحتوى على عوامل إنتاج متماثلة وينتج عنها منتج متميز يمكن قياسه.

١٨-يعتبر قسم التليفون والفاكس من مراكز التكاليف المساعدة .

١٩-يعتبر قسم التجميل وقسم المحلات التجارية من مراكز التكاليف المساعدة

٢٠-يعتبر قسم الحسابات العامة من مراكز التكاليف المساعدة .

٢١-يوجد بالمنشآت الفندقية دليل وحدات النشاط بالشكل النمطي.

٢٢- تقوم الدورة المستندية لتكلفة العمالة على إثبات وتحليل البيانات المعبرة عن تكلفة العمل الإنساني.

٢٣-يتم تقسيم الدورة المستندية لعنصر تكلفة المواد حسب العمليات الخاصة بها إلى دورتين فرعيتين وهي ؛الدورة المستندية للشراء والاستلام ،الدورة المستندية لصرف المواد.

٢٤-يتم إعداد قائمة نتائج الأعمال على مستوى الفندق ككل فقط .

٢٥-تعتبر تكلفة البياضات والمناشف المستخدمة بغرف النزلاءمن تكاليف المواد المباشرة لقسم الغرف.

٢٦-تعتبر تكلفة الوجبات الغذائية والخدمات المقدمة لموظفي قسم الغرف من المصروفات المباشرة الأخرى .

٢٧-تعتبر تكلفة الزي الخاص بالعاملين في قسم الغرف من تكاليف الأجور المباشرة لقسم الغرف.

٢٨- تعتبر الأتعاب المستحقة والمدفوعة لوكلاء السياحة نظير إيجار الغرف من المصروفات المباشرة الأخرى لقسم الغرف .

٢٩- تعتبر تكاليف الصيانة والإصلاح وتكاليف الطاقة والقوى المحركة من قبيل التكاليف الصناعية الغير المباشرة .

٣٠-تعتبر تكاليف نشاط الحجز والتدريب وعملات وكلاء السفر من قبيل تكاليف التسويق المباشرة .

**الإجابة** :

| العبارة | الإجابة | العبارة | الإجابة |
|---|---|---|---|
| ١ | × | ١٦ | × |
| ٢ | × | ١٧ | √ |
| ٣ | √ | ١٨ | × |
| ٤ | √ | ١٩ | √ |
| ٥ | × | ٢٠ | × |
| ٦ | √ | ٢١ | × |
| ٧ | √ | ٢٢ | √ |
| ٨ | √ | ٢٣ | × |
| ٩ | × | ٢٤ | × |
| ١٠ | √ | ٢٥ | √ |
| ١١ | × | ٢٦ | × |
| ١٢ | √ | ٢٧ | × |
| ١٣ | × | ٢٨ | × |
| ١٤ | × | ٢٩ | √ |
| ١٥ | × | ٣٠ | × |

س٢: اختر الإجابة الصحيحة من الإجابات التالية :

<table>
<tr><td colspan="4">١- تنتشر............... في المدن التجارية حيث تتلاقى عندها خطوط ومحطات السكك الحديدية والموانئ البحرية والجوية</td></tr>
<tr><td>أ-الفنادق السياحية</td><td>ب- فنادق العبور</td><td>ج-الفنادق الموسمية</td><td>د- بيوت الشباب</td></tr>
<tr><td colspan="4">٢- تنتشر.......... في المراكز الصناعية لإيواء العاملين في تلك المناطق بعيدين عن أسرهم .</td></tr>
<tr><td>أ-الفنادق السياحية</td><td>ب- فنادق الإقامة الدائمة</td><td>ج- فنادق العبور</td><td>د- بيوت الشباب</td></tr>
<tr><td colspan="4">٣-من أمثلة الأقسام التشغيلية في الفندق ......</td></tr>
<tr><td>أ-قسم المطعم</td><td>ب- حمامات السباحة</td><td>ج- قسم التليفون</td><td>د- جميع ما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٤-من أمثلة الأقسام الخدمية .........</td></tr>
<tr><td>أ-قسم المطعم</td><td>ب- حمامات السباحة</td><td>ج- قسم التليفون</td><td>د- لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٥-يعتبرقسم المشتريات من .....</td></tr>
<tr><td>أ-الأقسام التشغيلية</td><td>ب- الأقسام الخدمية</td><td>ج- الأقسام الإدارية</td><td>د- لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٦-يعتبر قسم البياضات من.......</td></tr>
<tr><td>أ-الأقسام التشغيلية</td><td>ب- الأقسام الخدمية</td><td>ج- الأقسام الإدارية</td><td>د- لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٧-يعتبر الجراج من......</td></tr>
<tr><td>أ-الأقسام التشغيلية</td><td>ب- الأقسام الخدمية</td><td>ج- الأقسام الإدارية</td><td>د- لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٨-تعتبر الحسابات العامة من.....</td></tr>
<tr><td>أ-الأقسام التشغيلية</td><td>ب- الأقسام الخدمية</td><td>ج- الأقسام الإدارية</td><td>د- لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">٩-يعتبر قسم الغسيل والكي ف الفنادق من مراكز التكاليف........</td></tr>
<tr><td>أ-العامة</td><td>ب-الرئيسية</td><td>ج-المساعدة</td><td>د-لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">١٠-يعتبر قسم شئون الأفراد في الفنادق من مراكز التكاليف ........</td></tr>
<tr><td>أ-العامة</td><td>ب-الرئيسية</td><td>ج-المساعدة</td><td>د-لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">١١-يعتبر قسم الترفيه في الفنادق من مراكز التكاليف ........</td></tr>
<tr><td>أ-العامة</td><td>ب-الرئيسية</td><td>ج-المساعدة</td><td>د-لا شئ مما سبق</td></tr>
<tr><td colspan="4">١٢-يعتبر قسم العلاقات العامة من مراكز التكاليف ......</td></tr>
<tr><td>أ-العامة</td><td>ب-الرئيسية</td><td>ج-المساعدة</td><td>د-لا شئ مما سبق</td></tr>
</table>

| ١٣-يعتبر قسم الغرف والإقامة من مراكز التكاليف ...... | | | |
|---|---|---|---|
| أ-العامة | ب-الرئيسية | ج-المساعدة | د-لا شئ مما سبق |
| ١٤-يعتبر قسم الأغذية والمشروبات من مراكز التكاليف ...... | | | |
| أ-العامة | ب-الرئيسية | ج-المساعدة | د-لا شئ مما سبق |
| ١٥-تعتبر.... هي المستندات التي تصممها المنشأة . | | | |
| أ-المستندات الداخلية | ب- المستندات الخارجية | ج- جميع ما سبق | د-لا شئ مما سبق |
| ١٦-تعتبر......هي المستندات التي تعد بمعرفة الغير وتستلمها المنشأة. | | | |
| أ-المستندات الداخلية | ب- المستندات الخارجية | ج- جميع ما سبق | د-لا شئ مما سبق |
| ١٧-يعتبر مستند الحجز لدى الفنادق من المستندات ...... | | | |
| أ-الداخلية | ب- الخارجية | ج- الأثنين معا | د-لا شئ مما سبق |
| ١٨-يعتبر مستند خدمات الغوص من المستندات ....... | | | |
| أ-الداخلية | ب- الخارجية | ج- الأثنين معا | د-لا شئ مما سبق |
| ١٩-يعتبر مستند سداد فواتير الكهرباء والتليفون من المستندات ...... | | | |
| أ-الداخلية | ب- الخارجية | ج- الأثنين معا | د-لا شئ مما سبق |
| ٢٠-يعتبر مستند فواتير الفنادق المترتبة عن إقامة الأفواج السياحيه من المستندات ..... | | | |
| أ-الداخلية | ب- الخارجية | ج- الأثنين معا | د-لا شئ مما سبق |
| ٢١-تتضمن الدفاتر والسجلات في المنشآت الفندقية .......... | | | |
| أ-سجلات ودفاتر خاصة بالأجور | ب- سجلات ودفاتر خاصة بالمواد | ج-دفاتر خاصة بالخدمات | د- جميع ما سبق |

**الإجابة :**

| العبارة | الإجابة | العبارة | الإجابة |
|---|---|---|---|
| ١ | ب | ١٢ | أ |
| ٢ | ب | ١٣ | ب |
| ٣ | د | ١٤ | ب |
| ٤ | د | ١٥ | أ |
| ٥ | أ | ١٦ | ب |
| ٦ | ب | ١٧ | أ |
| ٧ | أ | ١٨ | أ |
| ٨ | ج | ١٩ | ب |
| ٩ | ب | ٢٠ | ب |
| ١٠ | أ | ٢١ | د |
| ١١ | ج | | |

**س٣ : حالات عملية :**

**حالة عملية (١) :**

- فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر قسم الغرف بأحد الفنادق عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١( المبالغ بالألف جنيه):
- ٨٠٠٠ إيرادات غرف النزلاء ،٢٠٠ إيرادات الصالات والقاعات ،٤٠٠ المسموحات والخصومات ،١٥٠٠ المرتبات والأجور ،١٠٠ وجبات غذائيةللعاملين،١٥٠ تأمينات اجتماعية ومعاشات للعاملين ،٥٠٠ مصروفات مباشرة متنوعة ،٦٠٠ مهمات التشغيل ، ١٥٠٠ بياضات ومفروشات ،٤٠٠ نصيب قسم الغرف من التكاليف الإدارية والتمويلية ، ٣٠٠ مصروفات هاتف وبرقيات لقسم الغرف ،٢٠٠ أدوات كتابية ومطبوعات لقسم الغرف ،٣٠٠٠ تكاليف صناعية غير مباشرة نصيب قسم الغرف منها٦٠% نصفها متغيرة والباقي ثابت،٦٠٠ تكاليف تسويقية غير مباشرة نصيب قسم الغرف منها٧٠% نصفها متغيرة والباقي ثابت.

فإذا علمت أن قيمة البياضات والمفروشات قدرت في نهاية الفترة بمبلغ ٨٠٠.

**المطلوب** : في ضوء البيانات السابقة اختر الإجابة الصحيحة مما يلي :

| | | | |
|---|---|---|---|
| **١- تحدد التكاليف المباشرة لقسم الغرف بمبلغ.......** | | | |
| **أ-٣٠٠٠ج** | **ب-٤٠٥٠ج** | **ج- ٥٠٤٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٢- تبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة لقسم الغرف ......** | | | |
| **أ-١٨٠٠ج** | **ب-٩٠٠ج** | **ج-١٠٠٠** | **د-١٧٥٠ج** |
| **٣- تقدر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة لقسم الغرف بمبلغ.......** | | | |
| **أ-٥٠٠** | **ب-٩٠٠** | **ج-٢١٠** | **د-لاشئ مما سبق** |
| **٤- تبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة لقسم الغرف ......** | | | |
| **أ-٩٠٠** | **ب-١٨٠٠** | **ج-٢١٠** | **د-لاشئ مما سبق** |
| **٥- تبلغ تكاليف التسويق غير المباشرة لقسم الغرف .......** | | | |
| **أ-٤٢٠** | **ب-١٧٥٠** | **ج-١٠٠٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٦- تحدد تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة لقسم الغرف. بمبلغ.....** | | | |
| **أ-٧٠٠** | **ب-٤٢٠** | **ج-٢١٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٧- تبلغ تكاليف التسويق غير المباشرة الثابتة لقسم الغرف......** | | | |
| **أ-٢١٠** | **ب-٥٠٠** | **ج-١٠٠٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٨- يبلغ إجمالي التكاليف المتغيرة لقسم الغرف .......** | | | |
| **أ-٥١٦٠** | **ب-٣٠٠٠** | **ج-١٧٥٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٩- يبلغ صافي إيراد فسم الغرف .......** | | | |
| **أ-٧٨٠٠** | **ب-٨٧٠٠** | **ج-٧٠٠٠** | **د- لا شئ مما سبق** |
| **١٠-يحدد مجمل الربح لقسم الغرف بمبلغ.....** | | | |
| **أ-٢٦٤٠** | **ب-٥١٦٠** | **ج-٥٠٠٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **١١-يقدر اجمالي التكاليف الثابتة لقسم الغرف .........** | | | |
| **أ-٢١٠٠** | **ب-١٥١٠** | **ج-١٤٣٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **١٢-يبلغ صافي الربح لقسم الغرف........** | | | |
| **أ-١١٣٠** | **ب-٢٣٠٠** | **ج-١٤٠٠** | **د-لا شئ مما سبق** |

**حالة عملية (٢) :**

- فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر قسم الغرف بأحد الفنادق عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/ ١٢/٣١( المبالغ بالألف جنيه):
- ٥٠٠ إيرادات غرف النزلاء ،١٣٠ إيرادات الصالات والقاعات ،٣٠ المسموحات والخصومات ،١٠٠ المرتبات والأجور ،٢٠مزايا العاملين،١٥عمولات شركات السياحة ، ٤٠ مهمات تشغيل ، ٣٠ غسيل وتنظيف ،٥ وجبات غذائية للعاملين،

٥ مصروفات حجز ، ١٠ انتقالات النزلاء ،٧ مطبوعات وأدوات كتابية ، ٨ مصروفات أخرى ، ١٠٠ بياضات ومفروشات .

**علما بأنه :** قدرت قيمة البياضات والمفروشات على أساس الجرد الفعلي آخر السنة بمبلغ ٩٥.

**المطلوب :** إعداد قائمة نتيجة الأعمال لقسم الغرف عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

**حالة عملية٣) :**

- فيمايلي بعض أرصدة الحسابات التي ظهرت بميزان المراجعة لأحد الفنادق وذلك عن قسم الطعام والمشروبات والمطابخ عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠ ( الأرقام بالألف جنيه ) :
- مبيعات الطعام والشراب ١٢٠٠ (بعد أستنزال الخصومات والمسموحات)،تكلفة الطعام والشراب المستهلك ٥٠٠، إيراد إيجار الصالات العامة التي يقدم بها الطعام و الشراب ٨٠، إيراد رسوم الدخول ٤٠، إيرادات متنوعة ٤٠، مرتبات و أجور ٨٠ ، تأمينات اجتماعية ،، بياضات ٧٠، ملابس العمال ٤٠، مصروفات متنوعة ٢٠فإذا علمت أن تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين في أقسام الفندق المختلفة بلغت ١٤٠٠٠٠ ج منها ٣٠٠٠٠ج لموظفي قسم الطعام و المشروبات والمطابخ .

**المطلوب :** تصوير قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام و المشروبات عن العام المنتهي ٢٠١٩/١٢/٣٠ .

**حالة عملية (٤)**

- فيما يلي بعض أرصدة الحسابات التي ظهرت بميزان المراجعة لأحد الفنادق وذلك عن قسم الطعام والمشروبات والمطابخ عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠ ( الأرقام بالألف جنيه) :
- مبيعات الطعام والشراب ١٢٠٠ (بعد أستنزال الخصومات والمسموحات)، تكلفة الطعام والشراب المستهلك ٥٠٠، إيراد إيجار الصالات العامة التي يقدم بها

الطعام و الشراب ٨٠، إيراد رسوم الدخول ٤٠، إيرادات متنوعة ٤٠، مرتبات و أجور ٨٠ ، تأمينات اجتماعية ٠، بياضات ٧٠، ملابس العمال ٤٠، مصروفات متنوعة ٢٠فإذا علمت أن تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين في أقسام الفندق المختلفة بلغت ١٤٠٠٠٠ ج منها ٣٠٠٠٠ج لموظفي قسم الطعام و المشروبات والمطابخ .

**المطلوب** : تصوير قائمة نتيجة الأعمال لقسم الطعام و المشروبات والمطابخ عن العام المنتهي ٢٠١٩/١٢/٣٠ .

**حالة عملية (٥):**

- فيما يلي أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر فندق الأمل عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣٠

**أولا : إيرادات الأقسام (صافي المبيعات ) :**

- ٩٠٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ٨٠٠٠٠٠ج ، قسم الطعام والشراب ٩٠٠٠٠ج قسم الغسيل والكي ، ٦٠٠٠٠ ج قسم التليفونات.

**ثانيا : تكلفة المبيعات :**

- ٣١٠٠٠٠ج قسم الطعام والشراب ، ٣٠٠٠٠ ج قسم التليفونات .

**ثالثا : المرتبات والأجور وملحقاتها :**

- ٢٤٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ١٥٠٠٠٠ج قسم الطعام والشراب، ٣٠٠٠٠ قسم الغسيل والكي ، ٨٠٠٠ج قسم التليفونات .

**رابعا :مصروفات مباشرة للأقسام :**

- ١٤٠٠٠٠ ج قسم الغرف ، ٦٠٠٠٠ ج قسم الطعام والشراب ، ٦٠٠٠ج قسم الغسيل والكي ، ٦٠٠٠ ج قسم التليفونات .

**خامسا : مصروفات غير مباشرة :**

- ٣٠٠٠٠٠ ج مصروفات عمومية وإدارية ، ٧٠٠٠٠ج مصروفات دعاية وإعلان ، ٤٠٠٠٠ ج مصروفات صيانة وإصلاحات ، ٥٠٠٠٠ج مصروفات القوى المحركة والإنارة

**سادسا : المصروفات الأخرى :**

- ١٥٠٠٠-ج ضرائب عقارية على المباني ، ٨٠٠٠ج تأمين ضد الحريق ، ١١٠٠٠٠ ج إهلاك الأصول الثابتة .

**مع العلم أن إيجارات المحلات لهذا العام ٥٠٠٠٠ج.**

**المطلوب :** اختر الإجابة الصحيحة فيما يلي :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١- يبلغ الربح أو الخسارة لقسم الغرف ....... | | | |
| أ-٥٢٠٠٠ | ب-٣٠٠٠٠ | ج-٢٠٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٢- يبلغ الربح أو الخسارة لقسم الطعام والشراب ......... | | | |
| أ-٥٤٠٠٠ | ب-٢٨٠٠٠٠ | ج-٤٠٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٣- يبلغ الربح أو الخسارة لقسم الغسيل والكي ........ | | | |
| أ-٥٢٠٠٠ | ب-٥٤٠٠٠ | ج-٥٠٠٠٠ | د- لا شئ مما سبق |
| ٤- يبلغ الربح أو الخسارة لقسم التليفونات ......... | | | |
| أ-١٦٠٠٠ | ب-٣٣٠٠٠ | ج-١٣٣٠٠ | د لا شئ مما سبق |
| ٥- يبلغ إجمالي الربح أو الخسارة للفندق....... | | | |
| أ-٨٧٠٠٠ | ب-٧٨٠٠٠ | ج-٦٧٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٦- يبلغ إجمالي ايرادات التشغيل للفندق....... | | | |
| أ-١٣٧٠٠٠٠ | ب-١٢٠٠٠٠ | ج-١٣٤٠٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٧- يبلغ إجمالي المصروفات غير المباشرة ...... | | | |
| أ-٤٦٠٠٠٠ | ب-٥٠٠٠٠ | ج-٤٥٠٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٨- يبلغ مجمل ربح التشغيل ....... | | | |
| أ-٩١٠٠٠٠ | ب-٦٧٠٠٠٠ | ج٨٥٠٠٠٠ | د-لا شئ مما سبق |
| ٩- يبلغ إجمالي التكاليف الثابتة ....... | | | |
| أ-١٢٠٠٠٠ | ب-١٣٠٠٠٠ | ج-١٣٣٠٠٠ | د- لا شئ مما سبق |
| ١٠-يبلغ صافي ربح أو خسارة الفندق...... | | | |
| أ-٦٦٦٠٠٠٠ | ب-٥٥٥٠٠٠ | ج-٧٧٧٠٠٠ | د- لا شئ مما سبق |

**حالة عملية (٦)**

- فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق فيما يخص قسم المطعم عن شهر إبريل:

- ٨٠٠٠ خامات مشتراة – ١٧٠٠ تكاليف تخزين المؤن – ٥٠٠ مخزون مؤن أول المدة –٢٥٠ مخزون مؤن أخر المدة – ١٧٠٠ تكايف إعداد وتجهيز الطعام – ٧٥٠ قيمة الوجبات الغذائية المقدمة للعاملين بالفندق– ١٢٠ مبيعات مخلفات – ٨٠ نفقات أخرى– ٨٢٠ مخزون إنتاج جاهز أول المدة – ٥٤٠ مخزون إنتاج جاهز أخر المدة.

**المطلوب** : اختر الإجابة الصحيحة فيما يلي :

| | | | |
|---|---|---|---|
| **١- يبلغ إجمالي تكاليف المؤن المستهلكة.........** | | | |
| **أ-٩٩٥٠** | **ب-١٠٢٠٠** | **ج-٩٨٣٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٢- يبلغ صافي تكلفة المؤن المستهلكة ..........** | | | |
| **أ-٩٨٣٠** | **ب-٩٥٥٠** | **ج-٩٩٥٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٣- يبلغ إجمالي تكاليف الإنتاج الجاهز خلال المدة .......** | | | |
| **أ-٧٦٨٨** | **ب-١١٦١٠** | **ج-٩٨٣٠** | **د -لا شئ مما سبق** |
| **٤- يبلغ صافي تكلفة الإنتاج الجاهز خلال المدة.......** | | | |
| **أ-٩٩٥٠** | **ب-١٠٨٦٠** | **ج-٩٨٣٠** | **د-لا شئ مما سبق** |
| **٥- يقدر صافي تكلفة الإنتاج المباع خلال المدة بمبلغ.......** | | | |
| **أ-٩٥٥٠** | **ب-٨٨٧٠** | **ج-١١١٤٠** | **د- لا شئ مما سبق** |

# الفصل الثالث

# محاسبة التكاليف في المنشآت العلاجية

## مقدمة:

تحتل منشآت الخدمات العلاجية مكانة هامة داخل المجتمع، كما يتضح من الزيادة المستمرة في الإنفاق العام على قطاع الخدمات العلاجية ، لذلك زاد الاهتمام بحساب تكلفة الخدمة العلاجية المقدمة على أساس سليم، لما لها من أهمية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة، القدرة على المنافسة الداخلية والخارجية وذلك على مستوى القطاع الخاص، أما على مستوى القطاع الحكومي فإن تحديد تكلفة الخدمة بدقة يؤدي إلى تحديد مقابل أداء الخدمة (مجانا أو بمقابل رمزي أو كامل)، ومقدار الدعم الذي تقدمه الدولة للوحدات المختلفة.

إن اسلوب تحديد التكلفة يعتبر منهجاً ضرورياً في تحديد تكلفة رعاية المرضى في كل وحدة تقدم الرعاية الطبية (الخدمة العلاجية) وذلك من أجل أن تتوائم التكلفة مع الرعاية الطبية المقدمة. مما يبرز أهمية نظام محاسبة التكاليف كنظام معلومات لمنشآت الخدمات العلاجية ، بما يوفره من معلومات تكاليفية مدعمة لعمليات اتخاذ القرارات في وحدات قطاع الخدمات العلاجية.

## الأهداف :

بعد دراسة هذ الفصل سيكون الطالب قادرا على :

١- الإلمام بطبيعة وخصائص منشآت الخدمات العلاجية وانعكاساتها على نظام التكاليف.
٢- تحديد أهداف نظام محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية.
٣- فهم المقومات الأساسية لنظام التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية.
٤- تحليل عناصر التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية والتعرف على التبويبات المختلفة فيها.

٥- معرفة طرق تحميل التكاليف الملائمة لإعداد قوائم التكاليف في قطاع منشآت الخدمات العلاجية.

٦- إعداد قوائم التكاليف التي تعد في منشآت الخدمات العلاجية.

## ١/٣: طبيعة وخصائص منشآت الخدمات العلاجية وانعكاساتها على نظام التكاليف :

### ١/١/٣: مفهوم منشأة الخدمات العلاجية :

منشأة الخدمات العلاجية عبارة عن مكان مجهز لإقامة المرضى وتقديم الخدمات العلاجية لهم. ويتسم نشاط منشأة الخدمات العلاجية بتداخل التخصصات العلمية والفنية مع الخدمات الاجتماعية والفندقية. ومن أمثلة منشآت الخدمات العلاجية: المستشفيات ، المستوصفات ، المؤسسات العلاجية .

### ٢/١/٣: أنواع الوحدات الصحية:

تتعدد أنواع منشآت الخدمات العلاجية تبعا للمعيار المتخذ كأساس للتصنيف. حيث يمكن تصنيفها تبعا لـ:

**أ - درجة تخصص الخدمة المقدمة إلى** :

- **منشآت خدمات علاجية عامة التخصص** : تقدم خدمات علاجية في مختلف التخصصات من باطنة ، قلب ، صدر ، انف وأذن وحنجرة ،....الخ.
- **منشآت خدمات علاجية متخصصة** : تقدم خدمات علاجية في تخصص معين مثل العيون، القلب، الأطفال.....

**ب- الجهة التابع لها الوحدة الصحية إلى** :

- **منشآت خدمات علاجية حكومية:** تابعة للدولة وتقدم الخدمات العلاجية لجميع المواطنين مجانا أو بمقابل رمزي اقل من التكلفة، أو بمقابل يعادل التكلفة ، أو بمقابل يزيد قليلا عن التكاليف الفعلية للعلاج.

- **منشآت خدمات علاجية جامعية :** تابعة لكليات الطب بالجامعات وتهدف أساساً إلي التدريب والممارسة والبحوث العلمية ، بالإضافة إلى تقديم الخدمات العلاجية للمواطنين مثل المستشفيات الحكومية .
- **منشآت خدمات علاجية خيرية :** تابعة لمنظمات اجتماعية تقدم الخدمات العلاجية لفئة معينة من المواطنين ذوي الدخل المحدود بدون مقابل أو بمقابل رمزي.
- **منشآت خدمات علاجية خاصة مملوكة للقطاع الخاص :** ويكون هدفها تحقيق الربح لذلك تقدم الخدمات العلاجية للمواطنين بمقابل يحقق لها الأرباح.

**١/٣ /٣ الخصائص المميزة لمنشآت الخدمات العلاجية**:

تختلف درجات منشآت الخدمات العلاجية وفئاتها ونوعية وجودة وكفاءة الخدمات التي تؤديها للمرضى ، إلا أنها تشترك في مجموعة من الخصائص التي تميز قطاع الخدمات العلاجية كقطاع خدمات عن القطاعات الأخرى والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تصميم النظام المحاسبي ونظام التكاليف لهذا القطاع وتتمثل تلك الخصائص فيما يلي:

**١- نشاط خدمي**:

يتميز نشاط منشآت الخدمات العلاجية بأنه نشاط خدمي يقدم خدمات طبية وعلاجية . ويتسم هذا النشاط بتداخل التخصصات العلمية والفنية مع الخدمات الاجتماعية والفندقية. كما قد يقوم ببعض الأنشطة التجارية ضمن نشاطه مثل شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية، وشراء المواد الغذائية اللازمة لتقديم الوجبات خدمة التغذية والبوفيه، وكذلك محلات الهدايا والزهور الموجودة داخل المستشفيات.

**٢- طبيعة الطلب على الخدمات العلاجية:**

يتميز الطلب على الخدمات الطبية والعلاجية بتأثره بالعوامل الموسمية والجغرافية وكذلك بالظروف الاجتماعية والسياسية، ولذلك يتغير حجم النشاط الصحي على مدار الفترات المحاسبية المختلفة حيث يزداد في بعض الفترات ويقل في

البعض الآخر. ويترتب عن هذه الخاصية بعض الآثار والنتائج التي يجب أخذها في الحسبان عند تصميم النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف من أهمها ما يلي:

- ضرورة اتباع أساليب علمية للتنبؤ بالتقلبات في حجم النشاط على مدار الفترات المحاسبية المختلفة والتقلبات داخل الفترة الواحدة، مما يوجب ضرورة تصميم نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب ومتابعة المعاملات المالية خلال الفترة بنفس درجة الكفاءة التي يتم بها إثبات ومراجعة تلك المعاملات خلال باقي الفترات الأخرى.
- ضرورة الاهتمام بحصر وتحديد الطاقات المستغلة في بعض المواسم مما يترتب عليها تكاليف ثابتة غير مستغلة في مواسم أخرى مما يجب توفير بيانات عن الطاقات غير المستغلة والتفكير في بدائل استغلالها.
- ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة لضمان عدم وجود أخطاء في الفترات ذات ضغط العمل الكثيف.
- هناك صعوبات عديدة في تحديد الطاقة العلاجية والمستغل وغير المستغل منها حيث أن وحدات قياس الخدمة غير دقيقة والاستغلال في الفترات المحاسبية غير واضح، بالإضافة إلى عوامل أخرى تتحكم في تحديد الطاقة العلاجية من حيث مهارات الطبيب المعالج والمعدات والتكنولوجيا والقائمين بعملية التمريض، وعملية الإقامة نفسها.

### ٣- **الاعتماد بصفة أساسية على العنصر البشري**:

يعتمد قطاع الخدمات العلاجية أساساً على الكفاءة العلمية والمهنية للعنصر البشري من أطباء وهيئات تمريض وفنيين وعناصر إدارية لتتمكن من إدارة منشأة الخدمات العلاجية بأسلوب علمي يحقق نتائج طيبة. مما يستدعى التدريب المستمر للعنصر البشري مما يترتب عليه تحمل تكاليف التدريب التي تعد ضمن بنود تكاليف الجودة التي تتحملها تلك الوحدات .

### ٤- **ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة**:

يتطلب إنشاء وتجهيز منشآت الخدمات العلاجية استثمارات كبيرة في المعدات والأصول الثابتة والأجهزة الطبية ذات التكنولوجيا المتطورة والتي تشكل نسبة مرتفعة من إجمالي الاستثمارات في المستشفيات حيث تتسم تلك الاستثمارات

بالضخامة. الأمر الذي يتطلب ضرورة فرض الرقابة على استخدام هذه الموارد المادية الكبيرة بالإضافة إلى حسن اختيار العنصر البشري القادر على التعامل مع هذه الاستثمارات الضخمة، وان يتم تدريبه باستمرار لضمان الحفاظ عليها. حتى لا يترتب على عدم دراية العنصر البشري بتلك التكنولوجيا الحديثة تحمل تكاليف تفوق تكاليف تدريب العنصر البشري، وتتمثل أولا في الخطر الذي قد يتعرض له المرضى حالة الخطأ في استخدامها وما ينتج عنه من خطأ في التشخيص ، وثانيا ما قد يترتب عن عدم الكفاءة في التعامل مع تلك الأجهزة من تكاليف الإصلاح والإحلال الجزئي أو الكلي لها .

٥- **عدم قابلية الإنتاج للتخزين**:

تتسم منشآت الخدمات العلاجية بخاصية عدم قابلية الخدمة للتخزين وعدم وجود أرصدة خدمات تامة أو تحت التشغيل في نهاية الفترة المالية لانتهاء الخدمة العلاجية في لحظة أدائها ، على عكس ما هو متاح للمنشآت الصناعية، حيث يمكنها تخزين وحدات المنتج لديها والتصرف فيها أو بيعها في الفترات المحاسبية القادمة، ويتضح ذلك في بعض الأقسام الداخلية حيث نجد أن وحدة قياس التكلفة وهى"غرفة/ ليلة" لا يمكن تخزينها لفترة قادمة، فإذا لم تستطع منشأة الخدمات العلاجية تشغيلها بالكامل خلال ليلة معينة فإنه لا يمكن تخزينها، وكذلك ففي العيادات الخارجية حيث وحدة الخدمة هى ساعة / للعيادة فإذا لم تستغل ساعات العيادات الخارجية كاملة فلن يمكن تخزينها لفترات قادمة مما يجعل جزء كبير من تلك التكاليف تكلفة زمنية يجب أن تحمل كاملة على الفترة التكاليفية.

٦- **التعاملات النقدية السريعة**:

يتميز قطاع الخدمات العلاجية بخاصية أنه في الغالبية العظمى من الأحوال تتم التعاملات مع المرضى نقداً، إذ لا يمكن أن يقوم المريض بالحصول على الخدمات العلاجية المختلفة من إقامة وتحليل وأشعة وغيرها بالأجل وإنما تتم في صورة نقدية علاوة على أنها تتصف بالسرعة في بعض الأحيان.

مما يتطلب وجود نظام محاسبي على نفس السرعة في عمليات التسجيل والمراجعة بالشكل الذي يضمن أن يكون رصيد حساب المريض والذي يمثل ما حصل

عليه من خدمات مختلفة جاهز عند الطلب، في أي لحظة أو في خلال ساعات معدودة من لحظة طلبه. ويتحقق ذلك من خلال نظام محاسبي يحقق سرعة في التعامل مع المريض من لحظة الوصول حتى المغادرة وذلك من خلال الدورة المستندية التي تحكم العمل في نظام متابعة حركة المرضى ومتابعة حسابات المرضى أو أي خدمات يطلبها المريض، إلى أن ينتهي العمل بإعداد فاتورة المريض ومتابعة تحصيل تلك الفاتورة.

٧- **صعوبة قياس وتقييم المخرجات**:

يتصف قطاع الخدمات العلاجية بصعوبة قياس وتقييم المخرجات للأسباب التالية:

- صعوبة الاعتماد على المقاييس الكمية كالزمن للتعبير عن قيمة أو أهمية هذه الخدمات ، فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمناً مساوياً لزمن إجراء فحص طبي على أحد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من الخدمتين.
- صعوبة الاعتماد على تكلفة الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها حيث تتفاوت تكلفة عنصر العمل المدفوعة للأطباء مقابل تقديم نفس الخدمات الطبية نظراً لتفاوت مهارة وخبرة كل منهم والدرجة العلمية لهم.
- صعوبة الاعتماد على سعر تقديم الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، حيث تسعر الخدمات الطبية من خلال مجموعة من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لذلك قد لا يكون السعر معبراً عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للخدمة.

مما سبق نجد أن منشآت الخدمات العلاجية تتميز بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المنشآت التي تنتمي لأنشطة اقتصادية أخرى ، والتي تؤثر بالتالي على الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم النظام المحاسبي ونظام التكاليف الخاصة بقطاع منشآت الخدمات العلاجية.

**٤/١/٣ : الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم النظام المحاسبي ونظام التكاليف بمنشآت الخدمات العلاجية :**

عند اختيار وتصميم نظام محاسبة التكاليف يلزم مراعاة العوامل التالية ، حتى يتناسب النظام المقترح مع الأغراض المطلوب تحقيقها من خلاله:

- أهداف إدارة منشأة الخدمات العلاجية من النظام ونوعية البيانات المطلوبة والأغراض المطلوبة من أجلها.
- كفاءة إدارة منشأة الخدمات العلاجية والتنظيم الإداري لما لها من أثر كبير على مدى الاستفادة من البيانات التي تتولد عن نظم محاسبة التكاليف سواء كانت نظم فعلية أو معيارية.
- التنظيم الفني وطبيعة عمليات إدارة منشأة الخدمات العلاجية
- تكلفة تصميم نظام محاسبة التكاليف.
- كفاءة محاسبو التكاليف بمنشأة الخدمات العلاجية التي يتوقف عليها نجاح النظام.

**٢/٣: أهداف نظام محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية:**

تسعى محاسبة التكاليف ومن ثم نظام محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

**١/٢/٣: تحديد تكلفة النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد نتيجة أعمال منشأة الخدمات العلاجية وتحديد مركزها المالي في نهاية الفترة :**

إن تحديد التكلفة الفعلية للنشاط يتطلب تصميم نظام لمحاسبة التكاليف يتلاءم ويتوافق مع ظروف منشأة الخدمات العلاجية وطبيعة نشاطها وأسلوب التشغيل فيها وتسلسل مراحله، وتحديد وحدات النشاط التي يهدف نظام التكاليف إلى تحديد تكلفتها.

على الرغم اختلاف منشآت الخدمات العلاجية من حيث درجاتها وفئاتها ، إلا أنه يمكن القول أنها تؤدي مجموعتين أساسيتين من الأنشطة والوظائف :

- **مجموعة الأنشطة الرئيسية أو التشغيلية (الأنشطة العلاجية )** : حيث تتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة العلاجية التي تتميز وتنفرد بها المنشآت

العلاجية عن غيرها من المنشآت التي تنتمي لقطاعات اقتصادية أخرى. وتتضمن الأنشطة العلاجية أنشطة مثل الإقامة ، العيادات الخارجية، ، الأشعة ، التحاليل الطبية ، العمليات الجراحية .

- **مجموعة الأنشطة والوظائف المساعدة :** حيث تتمثل في الأنشطة اللازمة لتمكين الوحدة العلاجية من مزاولة أنشطتها الرئيسية . وتتضمن الأنشطة المساعدة مجموعة الخدمات كالتمريض ، التغذية ، المغسلة ، الصيانة ، خدمات الدعاية والإعلان ، الخدمات الإدارية والتمويلية كالإدارة العامة ، إدارة الشئون المالية ،....

ولتحديد تكاليف نشاط الوحدات العلاجية يتطلب الأمر ما يلي :

- تحديد طبيعة ومواصفات الخدمات التي تقدمها الوحدات العلاجية.
- تحديد وحدات النشاط التي يهدف نظام التكاليف إلى تحديد تكاليفها، حيث إن وحدة النشاط ( أو وحدة الخدمة) هى محور وهدف حساب التكلفة، وهى التي تنسب إليها عناصر التكاليف والتي تعد على أساسها قوائم التكاليف.
- المحاسبة عن تكاليف كل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة من حيث الاستخدام والجهات المستفيدة.
- تحليل عناصر التكاليف وتحميلها على مراكز التكاليف التي استفادت منها.
- تصميم القوائم والتقارير التي تعرض فيها التكاليف بالشكل الذي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية.

### ٢/٢/٣: **توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية**:

ويتطلب التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية في الوحدات العلاجية تحديد حجم النشاط المتوقع تحقيقه خلال الفترة القادمة وتقدير لإيرادات التكاليف المتوقعة لحجم النشاط المتوقع في ضوء الظروف الاقتصادية والإمكانيات المتوقعة خلال فترة إعداد الموازنة التخطيطية.

ونظرا لطبيعة الطلب على الخدمات العلاجية وما يترتب عليه من تغير حجم النشاط العلاجي على مدار الفترات المحاسبية المختلفة، فيجب أن يتم تصميم نظام التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية بما يتناسب مع طبيعة نشاطها العلاجي من أجل أن يسهم في تحقيق الأهداف المطلوبة منها، بحيث يتم اختيار وتطبيق النظريات والطرق التكاليفية التي تتلائم مع تلك الطبيعة، وحتى عند اختيار الفترة التكاليفية التي يجب أن تعد عنها قوائم التكاليف فيجب أن تتلائم مع طبيعة النشاط في تلك الوحدات.

### ٣/٢/٣ : **توفير البيانات اللازمة لإحكام الرقابة** :

مع تطور مفهوم الرقابة على التكاليف وتزايد أهميته كهدف من أهداف نظام التكاليف ، أصبح لزاماً على نظام التكاليف أن يطور من أساليبه وإجراءاته بما يلائم طبيعة النشاط واحتياجات مستخدمي مخرجات نظام التكاليف.

وعلى ذلك فإن التغيرات في حجم النشاط في منشآت الخدمات العلاجية بسبب عوامل موسمية وجغرافية واجتماعية و سياسية ، تتطلب استخدام أساليب القياس العلمي في تحديد التكاليف التي يجب أن تحدث (التكاليف المعيارية) في ظل الظروف المتوقع أن تسود خلال الفترة التي تعد لها المعايير، وتحديد معايير التكاليف الواجبة الحدوث ثم مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير وتحليل الانحرافات بينها طبقاً لأسس متعددة على مستوى المرضى، الأقسام، الأخصائيين ، لضمان عدم وجود أخطاء في الفترات ذات ضغط العمل الكثيف. كما أن ضخامة الاستثمارات في قطاع الخدمات العلاجية تستلزم إعداد الرقابة على استخدام تلك الاستثمارات والحفاظ عليها.

### ٢/٣/ ٤: **توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات** :

تعتبر المعلومات المستخرجة من نظم محاسبة التكاليف داخل منشأة الخدمات العلاجية أداة استراتيجية تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، خاصة القرارات المتعلقة بتسعير الخدمات المقدمة للمرضى أو حتى في تحديد حجم الإعانات التي يتم الحاجة إليها من أجل الاستمرار في تقديم الخدمة للمرضى على نحو مُرضى .

**٣/ ٣ : المقومات الأساسية لنظام التكاليف في قطاع منشآت الخدمات العلاجية:**

يتأثر تصميم نظام التكاليف بكل من طبيعة النشاط المراد قياس تكلفته ، الهيكل التنظيمي للمنشأة ، الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف ، الفترة التي تطلب عنها معلومات التكاليف ، أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.

يقوم نظام التكاليف على مجموعة من المقومات التي تكفل له أداء وظائفه في المنشأة وتحقيق الأهداف المطلوبة منه . وتتمثل هذه المقومات فيما يلي:

١- تحديد الفترة التكاليفية
٢- تحديد مراكز التكاليف
٣- تحديد وحدات النشاط
٤- تحديد عناصر التكاليف
٥- تحديد الدورات المستندية والمجموعة الدفترية والسجلات التحليلية
٦- القوائم والتقارير والكشوف التحليلية (مخرجات التشغيل)

وفيما يلي مناقشة مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في قطاع الخدمات العلاجية:

**١/٣/٣: تحديد الفترة التكاليفية :**

الفترة التكاليفية هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية وقد ترتبط بطول دورة الإنتاج أو أداء الخدمة.

ونظرا لأن طول الفترة التكاليفية يتوقف على طبيعة النشاط ، حيث يجب أن تعبر الفترة التكاليفية عن فترة النشاط التي تنتهي خلالها الخدمة أو التي يمكن قياس الخدمة خلالها بدقة، وكذلك احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات . كلما قصرت فترة التكاليف كلما زادت منفعة البيانات لإدارة منشأة الخدمات العلاجية ، حيث تمكنها من تحليل الانحرافات وتصحيحها أولاً بأول.

لذلك فإن الفترة التكاليفية المناسبة في قطاع الخدمات العلاجية هى شهر كحد ادنى وذلك للأسباب التالية :

- إن الخدمات العلاجية المقدمة للمرضى لا تستغرق عادة وقتا طويلا .
- أن ذلك يؤدي إلى تجنب العديد من العمليات الحسابية ، حيث أن معظم هذه البيانات مثل عنصر الأجور والتي تمثل جزءا هاما من تكاليف الخدمات العلاجية تعد على أساس شهري.
- إن إعداد قوائم التكاليف شهريا يساعد الإدارة في إعداد الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة .

على أنه يفضل عند إعداد قوائم التكاليف شهريا أن تكون شاملة لعناصر تكاليف الشهور السابقة بحيث تكون قوائم تكاليف آخر شهر للفترة المالية شاملة لجميع عناصر تكاليف الفترة ، لإتاحة إمكانية مطابقة نتائج قوائم التكاليف مع قوائم المحاسبة المالية .

### ٢/٣/٣: **تحديد مراكز التكاليف**:

مركز التكلفة هو دائرة نشاط تتفاعل فيها وتتعاون عوامل الإنتاج (مواد، أجور ، خدمات) لتقديم الخدمة أو القيام باختصاص معين. حيث يهدف تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة إلى تحقيق عدالة تحميل التكاليف على الخدمات ، وتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف ومحاسبة المسئولين عن الانحرافات. لذلك من الضروري أن يمثل مركز التكلفة نشاطا متميزا عن غيره وفقا لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية والإدارية.

ويتوقف تحديد مراكز التكاليف التي تنقسم إليها منشأة الخدمة العلاجية ، من حيث عددها وطبيعة كل منها ومكوناته ، على شكل التنظيم الإداري للمنشأة وطبيعة نشاطها وتسلسل العمليات الفنية داخلها وغيرها من العوامل المؤثرة على تحديد مراكز التكلفة. لذلك يمكن تقسيم مراكز التكاليف في الوحدات العلاجية كما يلي:

**(أ) المراكز العلاجية (مراكز الإنتاج)** :

وتتمثل في الأقسام التشغيلية (الفنية) والتي تعكس نشاط الوحدة العلاجية وتتولى تقديم الخدمة العلاجية بمراحلها المختلفة ، وترتبط ارتباط مباشر بتقديم الخدمات العلاجية ، لها اتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من العملاء، وتتولى مجموعة المراكز الطبية العلاجية تنفيذ الأنشطة الأساسية لمنشأة الخدمات العلاجية

(أي تقديم الرعاية الطبية بمعرفة الأطباء والممارسين). ويدخل ضمن تلك الأنشطة : الإقامة الداخلية (الفندقة) ، العمليات الجراحية، معامل التحاليل ، الأشعة ، العيادات الخارجية ، العلاج الطبيعي. لذلك يتم تخصيص مركز تكلفة لكل نشاط من تلك الأنشطة . ومن الممكن تقسيم تلك المراكز العلاجية إلى مجموعتين هما :

- **مراكز علاجية رئيسية** : وهى الأقسام التي تقدم العلاج الطبي للمريض مثل: العيادات الخارجية ، الإقامة الداخلية ، العمليات الجراحية.
- **مراكز علاجية مساعدة** : وهى الأقسام التي تقدم خدمات طبية لمساعدة العلاج الطبي مثل الأشعة ، معمل التحاليل، العلاج الطبيعي ، الصيدلية.

وفيما يلي توضيح لكل مركز من تلك المراكز العلاجية:

- **مركز العيادات الخارجية:** يتولى استقبال المرضى وإجراء الكشف الطبي عليهم وتقرير العلاج المناسب لهم . حيث تمثل العيادات الخارجية مجموعة من العيادات المتخصصة التي تتولى كل واحدة منها تخصص طبي معين مثل أمراض القلب ، الباطنة ، الصدر ، المخ والأعصاب، العظام. ويمكن اعتبار كل عيادة منها مركز تكلفة فرعى لمركز العيادات الخارجية.
- **مركز الإقامة ( القسم الداخلي أو الفندقة):** يتولى توفير الإقامة المناسبة للمرضى طبقاً لمقدرتهم المالية . وهو ينقسم إلى مراكز فرعية طبقاً لدرجة الإقامة مثل جناح ، درجة أولى ، ثانية ، المجانية.
- **مركز العمليات الجراحية** : يتولى إجراء العمليات الجراحية للمرضى، ويمكن تقسيمه إلى مراكز فرعية طبقاً لنوع العملية مثل جراحة عامة ،جراحة مخ وأعصاب ، جراحة عظام.
- **مركز الأشعة :** يتولى إجراء الأشعة للمرضى . يمكن تقسيمه إلى مراكز فرعية طبقاً لنوع الأشعة مثل موجات صوتية ، أشعة تشخيصية ، أشعة ذرية .
- **مركز التحاليل الطبية:** يتولى إجراء التحاليل المختلفة ويمكن تقسيمه إلى مراكز فرعية طبقاً لنوع التحليل مثل معامل الكيمياء الحيوية ، فحص الأنسجة والأورام ، تحليل الدم .

- **مركـز العـلاج الطبيعـي** : يتـولى عـلاج المرضـى دون إجـراء جراحـة ويمكـن تقسـيمه إلـى مراكـز فرعيـة مثـل عـلاج مرضـى الرومـاتيزم، عـلاج أمـراض العمود الفقري ، علاج ما بعد العمليات الجراحية.

– **مركز الصيدلية** : يتولى توفير الأدوية اللازمة لمرضى القسم الداخلي وأيضا مرضـى العيـادات الخارجيـة. و جدير بالـذكر أن الصـيدلية إذا كانـت تمـارس نشـاطا تجاريـا ولا يقتصـر دورهـا علـى تـوفير المسـتلزمات لعمليـات منشـأة الخـدمات العلاجيـة ، وإنمـا تقـوم بـالبيع للغيـر أيضـا فهـى تعـد مركـز مـن المراكز العلاجية أي مراكز للتشغيل . أما إذا اقتصر دورها على إمداد مراكز العـلاج بالأدويـة والمسـتلزمات دون البيـع بمقابـل للجمهـور فهـى تكـون أحـد مراكز الخدمات الفنية (الخدمات العلاجية ).

(**ب**) **مراكز الخدمات العلاجية**(**خدمات فنية**):

هى المراكز التي تعمل على معاونـة المراكز العلاجيـة وتـوفر لهـا المستلزمات للقيام بالأنشطة العلاجية، ولاترتبط مباشرة بخدمة المريض وإنما ترتبط بـه ارتبـاط غير مباشر فهي تخدم المراكز العلاجية لذلك تحمل تكاليف مراكز الخدمات العلاجية على المراكز المستفيدة منها (المراكز العلاجية) . وهى الأقسام التي تقوم بخدمات مرتبطـة بالإقامـة (الفندقـة ) للمرضـى مثـل التمـريض، التعقـيم، المغسـلة، التغذيـة والكافيتريـا، الصيانة. ويمكن تقسيم مراكز الخدمات العلاجية إلى مجموعتين من مراكز الخدمات المساعدة كما يلي:

- **مراكز خدمات فنية خاصة بمنشآت الخدمات العلاجية تتضمن :**
- **مركز التمريض:** يتولى أعمال العناية بالمرضى وصرف الأدوية وتقديمها للمرضى في المواعيد المحددة وإجراء الغيارات الجراحية تحت إشراف الطبيب المعالج .
- **مركز المطبخ:** يتولى إعداد الطعام طبقاً للشروط والتعليمات الطبية وتقديم الوجبات للمرضى في المواعيد المحددة وفقا لتعليمات الأطباء المعالجين.
- **مركز المغسلة:** يتولى غسيل وكي المفروشات والملابس.
- **مركز الصيدلية:** إذا اقتصر دورها على إمداد مراكز العلاج بالأدوية والمستلزمات دون البيع بمقابل للجمهور.

– **مراكز خدمات فنية عامة تتضمن مراكز مثل**

- **مركز الصيانة:** يتولى أعمال صيانة وإصلاح أصول منشأة الخدمات العلاجية.
- **مركز المخازن:** يتولى أعمال استلام وحفظ وصرف المستلزمات من المخازن.

**(ج) مراكز الخدمات التسويقية** :

هى المراكز المسئولة عن الخدمات التسويقية من المرتبطة بعملية خلق الطلب على الخدمات التي تقدمها المنشأة، وعلى ذلك تتضمن وظائف البيع والدعاية والإعلان وبحوث السوق. وقد يثار خلاف في وجهات النظر فيما يخص وجود مجموعة من مراكز الخدمات التسويقية بقطاع الخدمات العلاجية من عدمه ، على اعتبار أن خدمات الرعاية الطبية والعلاجية بطبيعتها لا تتضمن أنشطة تدخل في مجال الوظيفة التسويقية . إن تقرير ما إذا كان دليل مراكز التكلفة سوف يشتمل على مجموعة من مراكز تسويقية من عدمه هو أمر يتحدد في ضوء طبيعة ملكية منشأة الخدمة العلاجية (خاص / عام) . ففي حالة منشآت الخدمات العلاجية الخاصة قد يشتمل دليل مراكز التكلفة مركز تكلفة يتولى أنشطة الدعاية والعلاقات العامة والمعلومات ، حيث يتولى الدعاية والإعلان عن خدمات وتقنيات العلاج المستحدثة، الإعلان عن أنشطة المنشأة العلاجية وأطبائها وزائريها من الأطباء العالميين مثلاً.

**(د) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية** :

وهي المراكز التي تقدم خدماتها لمنشأة الخدمات العلاجية بشكل عام ، وهى تقوم بأنشطة تتعلق بالإدارة العامة للمنشأة ككل وبعملية تنظيم وتوفير الأموال اللازمة لتشغيلها . ويمكن تقسيمها إلى مراكز فرعية مثل : الشئون الإدارية ، الشئون المالية، ...إلخ.

- **مركز الشئون الإدارية:** يشمل العلاقات العامة وإدارة الأفراد والحراسة والأمن ....
- **مركز الشئون المالية:** ويشمل أقسام الحسابات والخزينة والتوريدات..

ويراعى في تصميم دليل مراكز التكاليف باستخدام الدليل الرقمي للنظام المحاسبي الموحد ، أن يتم تبويبه بحيث تظهر تفصيلات كل مركز (رئيسي . مساعد ـ فرعي)، مع ملاحظة أنه يعد وفقا للمراكز الموجودة بمنشأة الخدمات العلاجية ، فالأمر ليس إلزاميا بل متروك لمحاسب التكاليف بالوحدة ومن ثم فقد يزيد عدد المراكز أو تقل من منشأة لأخرى، إلا في حالة احده وهى عندما تكون هناك اكثر من منشأة

خدمات علاجية تابعة لإدارة واحدة ففي هذه الحالة يجب الالتزام بتبويب واحد .
ويمكن أن يتضمن دليل مراكز التكاليف لمنشأة الخدمات العلاجية ما يلي :

**دليل مراكز التكاليف بالمستشفى**

| اسم المركز | رئيسي | مساعد | فرعي |
|---|---|---|---|
| مراكز العلاج | ٥ | | |
| مركز العيادات الخارجية | | ٥١ | |
| عيادة الباطنة | | | ٥١١ |
| عيادة الأنف والأذن | | | ٥١٢ |
| عيادة المخ والأعصاب | | | ٥١٣ |
| مركز الإقامة (الأقسام الداخلية) | | ٥٢ | |
| الجناح | | | ٥٢١ |
| الدرجة الأولى | | | ٥٢٢ |
| الدرجة الثانية | | | ٥٢٣ |
| مركز العمليات الجراحية : | | ٥٣ | |
| الجراحة العامة | | | ٥٣١ |
| جراحة العظام | | | ٥٣٢ |
| جراحة العيون | | | ٥٣٣ |
| مركز الأشعة : | | ٥٤ | |
| موجات صوتية | | | ٥٤١ |
| أشعة تشخيصية | | | ٥٤٢ |
| مركز التحاليل | | ٥٥ | |
| الكيمياء الحيوية | | | ٥٥١ |
| تحليل الدم | | | ٥٥٢ |
| العلاج الطبيعي | | ٥٦ | |
| علاج مرضى الروماتيزم | | | ٥٦١ |
| علاج أمراض العمود الفقري | | | ٥٦٢ |
| الصيدلية | | ٥٧ | |
| مراكز الخدمات الفنية | ٦ | | |
| مراكز خدمات فنية خاصة | | ٦١ | |
| التمريض | | | ٦١١ |
| المطبخ | | | ٦١٢ |
| المغسلة | | | ٦١٣ |
| مراكز خدمات فنية عامة | | ٦٢ | |
| القوى المحركة | | | ٦٢١ |
| الصيانة | | | ٦٢٢ |
| المخازن | | | ٦٢٣ |
| مركز الخدمات التسويقية ( الدعاية والإعلان) | ٧ | | |
| مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية | ٨ | | |
| الشئون المالية | | ٨١ | |
| الحسابات العامة | | | ٨١١ |
| حسابات المرضى | | | ٨١٢ |

وترجع أهمية تحديد مراكز التكلفة في منشآت الخدمات العلاجية في أنها تحقق الأهداف التالية:

- حصر وقياس عناصر التكاليف الفعلية طبقاً لمراكز التكلفة ثم تحميل تكاليفها على وحدات النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدة النشاط بدقة وسهولة.
- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لمنشآت الخدمات العلاجية بإعداد تقديرات لعناصر التكاليف لكل مركز على حدة ، ثم تجميعها والتنسيق بينها لإعداد الموازنة التقديرية لمنشأة الخدمات العلاجية .
- المساعدة في إعداد الرقابة بتحديد مراكز الأنفاق والمسئولية ومن ثم رفع كفاءة الأداء وفعالية الرقابة على التكاليف.
- المساعدة في تصميم نظم الحوافز التشجيعية للأقسام والإدارات بمنشأة الخدمات العلاجية ، مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف.

### ٣/٣/٣ تحديد وحدات التكلفة(وحدات النشاط):

وحدة التكلفة هى الوحدة التي تتخلق من تفاعل عوامل الإنتاج في مركز التكلفة ، فهى الوحدة المستخدمة في التعبير عما تقدمه منشأة الخدمات العلاجية من إنتاج أو خدمات وتوصيفها وقياسها وذلك لكل مركز من مراكز التكلفة . ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول أو العدد أو المدة....الخ. وذلك في حالة التجانس المطلق في مواصفات المنتجات أو الخدمات المؤداة. أما في حالة غياب هذا التجانس فيمكن للتيسير تبويب المجموعات المتشابهة من حيث المواصفات الأساسية واستخدم وحدة قياسية تقريبية لكل مجموعة .

إن وحدة التكلفة هى محور وهدف حساب التكلفة، وهى التي تنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل النشاط ، وهى يجب أن تعبر عن الخدمة النهائية للنشاط . ولكي يكون قياس التكلفة دقيقا ومعبرا فإنه يجب أن تتعدد وحدات النشاط بتعدد أنواع المنتجات أو الخدمات التي يقدمها النشاط.

وفي قطاع الخدمات العلاجية يفضل قياس التكاليف الفعلية لكل مريض باعتباره أمر علاجي (امر تشغيل) ،هذا بالإضافة إلى إعداد قوائم تكاليفية تحليلية لكل مركز تكلفة على حدة حيث تتولى جميع مراكز النشاط لمنشأة الخدمات العلاجية تقديم الخدمات العلاجية المناسبة لهؤلاء المرضى ولكن مع احتفاظ كل مركز نشاط باستقلاله عن غيره من المراكز.

وتعتبر وحدة التكلفة النهائية في قطاع الخدمات العلاجية هى (سرير / مريض/ يوم) بالنسبة لمرضى القسم الداخلي، وتكون (زيارة / مريض) لمرضى العيادات الخارجية .

وبناءا عليه يمكن إعداد دليل وحدات التكلفة للمراكز العلاجية في منشآت الخدمات العلاجية على النحو التالي:

**دليل وحدات التكلفة في احدى منشآت الخدمات العلاجية**

| مركز التكلفة | وحدة التكلفة (وحدة النشاط) |
|---|---|
| الإقامة | سرير /مريض / يوم |
| درجة أولى | سرير /مريض / يوم/ درجة أولى |
| درجة ثانية | سرير /مريض / يوم/ درجة ثانية |
| العيادات الخارجية | زيارة /مريض |
| عيادة الباطنة | زيارة /مريض/ باطنة |
| عيادة القلب | زيارة /مريض/ قلب |
| العمليات | ساعة عملية |
| الأشعة | فيلم أشعة / عدد مرات الفحص/ الوقت اللازم لاجراء الأشعة |
| معامل التحاليل | نتيجة تحليل /عدد مرات التحليل |
| بنك الدم | لتر دم |
| العناية المركزة | ساعة عناية مركزة |
| رسم قلب | رسم قلب |
| العلاج الكيميائي | ساعة أو مرة علاج |
| وحدات التعقيم | قطعة أو ساعة تعقيم / عدد مرات التعقيم |
| الملفات الطبية | ملف أو عدد من الملفات |
| المطعم | وجبة غذائية |
| المغسلة | وزن قماش/ قطعة |
| الكافتيريا | طلب |

**٤/٣/٣ : تحديد عناصر التكاليف:**

التكلفة هى تضحية اقتصادية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة، كما يشترط لكي يكون العنصر تكلفة لابد من واقعية الاستفادة ومعيارية الاستخدام.

ولكي يتم حصر وتتبع وتحليل عناصر التكاليف التي تستخدم في منشآت الخدمات العلاجية، يتطلب الأمر وجود دليل لعناصر التكاليف بمنشأة الخدمات العلاجية، إذ يساعد ذلك الدليل على استقرار مفاهيم عناصر التكاليف داخل منشأة الخدمات العلاجية مما يسهل من عملية تحليلها. و تتوقف درجة تفصيل دليل عناصر التكاليف بمنشأة الخدمات العلاجية وتحليله على كل من الأصول العلمية والظروف العملية للتطبيق في منشأة الخدمات العلاجية موضع التطبيق .

وفي قطاع منشآت الخدمات العلاجية يمكن إعداد دليل مقترح لعناصر التكاليف بمنشأة خدمات علاجية ، وذلك على النحو التالي :

## الدليل الرقمي النوعي لعناصر التكاليف في منشأة خدمات علاجية

| اسم الحساب | حساب إجمالي | حساب مساعد | حساب فرعي |
|---|---|---|---|
| الأجور والرواتب والمكافآت | ٣١ | | |
| الأجور النقدية | | ٣١١ | |
| مزايا عينية | | ٣١٢ | |
| تكاليف أغذية للعاملين | | | ٣١٢١ |
| تكلفة علاج طبي للعاملين | | | ٣١٢٥ |
| حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية | | ٣١٣ | |
| مستلزمات سلعية | ٣٢ | | |
| مستلزمات طبية | | ٣٢١ | |
| مواد غذائية | | ٣٢٢ | |
| وقود وزيوت وقوى محركة: | | ٣٢٣ | |
| قطع غيار ومهمات | | ٣٢٤ | |
| مواد صيانة | | ٣٢٥ | |
| مواد تعبئة وتغليف | | ٣٢٤ | |
| أدوات كتابية | | ٣٢٦ | |
| مياه وإنارة | | ٣٢٧ | |
| مصروفات خدمية: | ٣٣ | | |
| مصروفات صيانة | | ٣٣١ | |
| صيانة مجاري مائية | | | ٣٣١١ |
| صيانة مباني وإنشاءات | | | ٣٣١٢ |
| صيانة آلات ومعدات | | | ٣٣١٣ |
| صيانة وسائل نقل | | | ٣٣١٦ |
| مصروفات طبع | | ٣٣٢ | |
| نقل وانتقالات عامة ومواصلات | | ٣٣٣ | |

### ٥/٣/٣ : تحديد الدورات المستندية والمجموعة الدفترية :

#### ١/٥/٣/٣ : الدورات المستندية :

تتطلب المحاسبة عن تكاليف اقتناء العناصر اللازمة للقيام بالنشاط ضرورة وجود مستندات لتتبع وحصر تكاليف هذه العناصر . كما أن المحاسبة عن تكاليف

استخدم العناصر تتطلب أيضا ضرورة وجود مستندات تتداول بين الأقسام والإدارات يثبت فيها كافة المعاملات التي تتم على العناصر . لذلك فإن المستندات تعتبر وسيلة محاسب التكاليف في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها . ولكل مستند دورة يمر بها داخل المنشأة تحدد تسلسل وتتابع وتحرك المستند منذ نشأته وتداوله بين الأقسام واستيفاء بياناته حتى تسجيله بالدفاتر والسجلات.

ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري لمنشأة الخدمات العلاجية والتخطيط الفني لها و التشغيل فيها وعلاقة نظام التكاليف بنظام المحاسبة المالية .

تشتمل المجموعة المستندية للتكاليف على مجموعة البطاقات والنماذج التي تهدف إلى تجميع البيانات من مختلف إرجاء منشأة الخدمات العلاجية وتبويبها على أساس مدى استفادة كل مركز تكلفة منها تمهيدا لتسجيلها في البطاقات والدفاتر ومن أمثلة تلك النماذج:

١- نموذج بيان العاملين بأقسام منشأة الخدمات العلاجية.
٢- نموذج توزيع العمالة على مراكز التكاليف.
٣- نموذج أسس توزيع التكاليف على مراكز التكاليف.
٤- قائمة التكاليف لمراكز التكاليف.

وبالإضافة إلى هذه النماذج فإن هناك بعض النماذج التي قد تكون متداولة أصلاً ضمن الدورة المستندية التي يفرضها نظام الرقابة الداخلي أو التي تهدف إلى التسجيل الإحصائي ، ومنها:

- إذن صرف المستلزمات السلعية من المخازن بحيث يوضح مركز التكلفة الذي صرف له المستلزمات.
- كشوف إحصائية يسجل بها عدد العمليات الجراحية وأنواعها.
- نماذج تسجيل حالات الأشعة التشخيصية.

**٢/٥/٣/٣ : المجموعة الدفترية :**

يجب أن تغطي المجموعة الدفترية لنظام التكاليف كافة عمليات تسجيل وتجميع وحصر وتبويب عناصر التكاليف المختلفة طبقاً لأنواع الخدمات المؤداة أو حسب الأنشطة المتعددة التي تقوم بها منشأة الخدمات العلاجية . ولما كانت

منشـأة الخـدمات العلاجيـة تعتبـر وحـدة اقتصـادية – فـي بعـض الأحيـان تـؤدي خدمات مجانية – فإنه يمكن الاكتفاء بالمجموعة الدفترية التالية:

١- **دفتر يومية مستلزمات** : حيث يقيد به أذون الصرف المنصرفة من المخازن ، مع تحميل المنصرف على المراكز المستفيدة ويتم تجميع دفتر اليومية شهريا.

٢- **دفتر أستاذ مساعد المستلزمات** : في نهاية كل شهر بعد تجميع أرصدة يومية المستلزمات وتقفل الأرصدة ، فإنها تقيد في دفتر أستاذ مساعد المستلزمات ، حيث تخصص صفحة لكل مركز تكلفة .

٣- **دفتر أستاذ مساعد الأجور** : تمثل تكلفة العنصر البشرى جزء كبير من تكلفة أداء الخدمة الطبية ، ولذلك فهناك اهتمام بتحليل الأجور وتوزيعها توزيعا صحيحا على المراكز المستفيدة ، حيث تخصص لكل مركز صفحة مع بيان الأقسام التي يتضمنها المركز. ويتم تسجيل إجمالي الأجور الشهرية من واقع البيانات المسجلة في نموذج بيان العاملين . مع ملاحظة أنه إذا كانت جهود بعض العاملين موزعة بين اكثر من مركز فإن تكلفة هذا العنصر توزع بنسبة ساعات العمل التي يقضيها العامل في كل مركز .

٤- **أستاذ عام التكاليف** : ويتضمن التجميع النهائي للتكاليف المباشرة لكل مراكز التكلفة بالمستشفى . ومن واقع البيانات المسجلة بدفتر الأستاذ العام يقوم محاسب التكاليف بإعداد قائمة التكاليف و قائمة نتائج الأعمال (قائمة الدخل) لكل مركز .

### ٦/٣/٣: **القوائم والتقارير والكشوف التحليلية** (**مخرجات التشغيل**):

في منشآت الخدمات العلاجية يتم إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال على ثلاثة مستويات هى :

- مستوى المركز العلاجي
- مستوى المريض
- مستوى منشأة الخدمات العلاجية

وسيتم تناول تلك القوائم تفصيليا في جزء مستقل في هذا الفصل بعد تناول طرق تحميل التكاليف الملائمة للتطبيق في منشآت الخدمات العلاجية.

**٤/٣ : تحليل عناصر التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية :**

تتعدد الأسس المستخدمة في تصنيف عناصر التكاليف في مجموعات متجانسة ، بحيث يكون الهدف من كل تبويب تحقيق هدف من أهداف نظام التكاليف في قطاع منشآت الخدمات العلاجية ، ويرجع ذلك إلى تعدد عناصر التكاليف التي تحدث بمنشأة الخدمات العلاجية مما يؤدي إلى صعوبة التعامل مع تفاصيل هذه العناصر . لذلك تبوب العناصر التفصيلية للتكاليف في مجموعات متجانسه تضم عدد محدود من عناصر التكاليف.

وبصفة عامة تصنف عناصر التكاليف بغرض القياس الفعلي لتكاليف منشآت الخدمات العلاجية طبقاً لعدة تبويبات هى: التبويب النوعي ، التبويب الوظيفي ، التبويب طبقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط ، التبويب طبقاً لسلوك عنصر التكلفة مع التغيرات في حجم النشاط.

**١/٤/٣ : تبويب عناصر التكاليف نوعيا :**

تحتاج منشأة الخدمات العلاجية إلى مجموعة من عناصر التكاليف التي تكمل بعضها البعض لتحقيق أهدافها ولمزاولة نشاطها، وفي ظل التبويب النوعي تصنف عناصر التكاليف طبقاً لنوعها ، أي طبقاً للمقابل الذي تحصل عليه المنشأة من كل تضحية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هى : عنصر تكلفة العمل (الأجور)، عنصر تكلفة المستلزمات السلعية (تكلفة المواد) ، عنصر تكلفة الخدمات.

• **عنصر تكلفة العمالة :**

تتمثل تكلفة العمالة ( الأجور) في كل ما تتحمله منشأة الخدمات العلاجية وتضحى به مقابل الحصول على جهد بشرى لأفراد تابعين لها بعقد عمل. الأجور تمثل كافة أشكال المقابل الذي يحصل عليه العاملون من منشأة الخدمات العلاجية من أجور نقدية ، مزايا عينية، ومزايا تأمينية . وتعتبر من أهم عناصر التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية. وعلى ذلك فإن :

- أتعاب الأطباء غير المعينين ، أتعاب عمال الصيانة أو الحراسة في حالة التعاقد مع شركة للصيانة أو الحراسة لا تعد من ضمن تكلفة العماله وإنما هى تكلفة خدمات.
- ما يدخل ضمن تكلفة المزايا العينية التي تدخل ضمن الأجور هى تكلفة أغذية وملابس وأدوية للعاملين والتي يشترط ألا تكون لازمة لطبيعة العمل، لأنها لو كانت لازمة لطبيعة العمل فإنها تعد من تكلفة المستلزمات وليس الأجور. ومن ثم فإن تكلفة ملابس الأطباء والعاملين للدخول في الأماكن التي تستلزم ذلك لا تعد مزايا عينية وإنما تكلفة مستلزمات .
- حصة منشأة الخدمات العلاجية من التأمينات الاجتماعية تحسب على أساس الأجر النقدي ، وان حصة العاملين في التأمينات الاجتماعية فلا تعد تكلفة أصلاً لان العاملين هم من يتحملوها

- **عنصر تكلفة المستلزمات (المواد)** :

يقصد بـه كـل مـا تتحملـه منشـأة الخـدمات العلاجيـة وتضـحى بـه مقابـل الحصول على شيء مادي ملموس قابل للتخزين مثل: الأدوية ، المستلزمات الطبية والمواد الكيماوية ، مواد التنظيف ، أغذية وملابس العاملين ولازمة للعمل ، الوقود والزيوت...

- **عنصر تكلفة الخدمات** :

تتضمن كل ما تتحمله منشأة الخدمات العلاجية وتضحى به ويكون لازماً لمزاولة النشاط، ولا يدخل ضمن عنصر تكلفة المستلزمات أو ضمن عنصر تكلفة العمالة (الأجور)، مثل أتعاب الأطباء غير المعينين ، الإيجار ، الإهلاك ،التأمين ، الإعلان ، تكلفة الصيانة، الاشتراكات في المجلات الطبية .

ويساعد التبويب النوعي لعناصر التكاليف في حصر وتحديد تكلفة كل نوع من أنواع عناصر التكاليف ، مما يؤدي إلى إعداد الرقابة على كل نوع من أنواع عناصر التكاليف ، بالإضافة إلى إمكانية مطابقة بيانات التكاليف مع المسجل بدفاتر وحسابات المحاسبة المالية.

**٣/ ٤/ ٢ التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف** :

حيث يمكن تقسيم الوظائف الأساسية التي تمارسها منشأة الخدمات العلاجية إلى وظيفة العلاج الطبي ، وظيفة الخدمات الفنية ، وظيفة الخدمات الإدارية ، وظيفة الدعاية والإعلان (التي تكاد تختفي في منشآت الخدمات العلاجية إلا في بعض المنشآت العلاجية الخاصة ). حيث تبوب عناصر التكاليف في منشأة الخدمات العلاجية وظيفيا إلى:

- **التكاليف العلاجية :** وتشمل كل ما تضحي به منشأة الخدمات العلاجية في سبيل قيامها بنشاط تقديم العلاج والرعاية الطبية للمرضى والتي يمكن تصنيفها نوعيا إلى :
- **أجور علاجية** : مثل أجور ومرتبات للأطباء والصيادلة وأخصائي الأشعة والعلاج الطبيعي والتحاليل .
- **تكلفة مستلزمات علاجية :** مثل أدوية وأغذية وملابس للعاملين بالأقسام العلاجية ولازمة للعمل .
- **تكاليف علاجية أخرى:** مثل إيجار مباني الأقسام العلاجية ، إهلاك أجهزة ومعدات الأقسام العلاجية .
- **تكاليف الخدمات العلاجية(الخدمات الفنية) :** وتشمل جميع عناصر التكاليف التي تتحملها منشأة الخدمات العلاجية لتسهيل عمل مراكز وأقسام العلاج الطبي ، أي أنها التكاليف التي تخص مراكز الخدمات الفنية المساعدة سواء كانت خاصة مثل التمريض والصيدلية أو عامة مثل الصيانة والتي يمكن تصنيفها نوعيا إلى :
- **أجور خدمات فنية:** مثل أجور العاملين بأقسام الخدمات الفنية سواء الخاصة أو العامة مثل : التمريض ، المطبخ ، الغسيل ، الصيانة.
- **تكلفة مستلزمات خدمات فنية:** مثل أغذية وملابس المرضى، وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل للأقسام العلاجية، مواد تعبئة وتغليف للصيدلية، مياه معدنية للمرضى ، أغذية وأدوية وملابس للعاملين بأقسام الخدمات العلاجية ولازمة للعمل.

- **تكلفة خدمات فنية أخرى:** مثل إيجار مبنى ومياه وإنارة يخص أقسام الخدمات العلاجية ، إهلاك أجهزة ومعدات أقسام الخدمات العلاجية.
- **تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية** : وتشمل جميع التكاليف التي تتحملها منشأة الخدمات العلاجية للقيام بالنشاط الإداري والتمويلي اللازم لتسهيل أعمالها . ويمكن تصنيف تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية نوعيا إلى :
- **أجور إدارية** : مثل أجور الإداريين والمحاسبين ، أجور عمال الحراسة والصيانة والمطعم والمغسلة .
- **تكاليف مستلزمات إدارية** : مثل الأدوات كتابية، أدوات نظافة ، وقود وقوى محركة للتشغيل للأقسام الإدارية.
- **تكاليف إدارية وتمويلية أخرى:** مثل أتعاب شركة الأمن والحراسة ، إيجار مبنى ومياه وإنارة يخص أقسام إدارية، إهلاك أجهزة ومعدات أقسام إدارية، فوائد القروض.

ويساعد التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف في تحديد تكاليف كل وظيفة أو نشاط داخل منشأة الخدمات العلاجية مما يساعد على إعداد الرقابة ومحاسبة المسئولين عن كل نشاط أو وظيفة . كما يساعد في عملية المطابقة بين البيانات الإجمالية بسجلات المحاسبة المالية والبيانات التحليلية. بالإضافة إلى التحديد الدقيق لنتائج الأعمال والتصوير السليم لقائمة المركز المالي لمنشأة الخدمات العلاجية.

### ٤/٣ / ٣: تبويب عناصر التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية طبقاً لعلاقتها بوحدة النشاط :

يتناول هذا التبويب علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط التي تعد محور وهدف حساب التكلفة، التي تنسب إليها عناصر التكاليف والتي تعد على اساسها قوائم التكاليف ، وحيث أن وحدة النشاط تختلف من نشاط لآخر، لذلك يلزم أولا تحديد وحدة النشاط التي يتم ربط التكلفة بها، ويتم تتبع هذه التكلفة حتى يتم إلصاقها بهذه الوحدة. حيث يمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى مجموعتين هما:

- **تكاليف مباشرة :** وهي التكاليف التي تحدث خصيصا من أجل وحدة نشاط معينة ، بحيث يمكن تحديد مقدار ما استفادت به وحدة النشاط من هذه

العناصر بدقة وسهولة. وعليه فالتكاليف المباشرة هى تلك التكاليف التي تكون لها علاقة مباشرة مع وحدة النشاط أو تلك التي يمكن تمييزها في وحدة النشاط أو تلك التكاليف التي يمكن تحديد نصيب وحدة النشاط منها بدقة وسهولة . مثل أتعاب الأطباء فهى مباشرة على المريض، أدوية مستلزمات طبية خاصة بالمريض ، ملابس للمرضى.

- **تكاليف غير مباشرة :** وهي التكاليف التي تحدث من أجل النشاط ككل وليس من أجل وحدة نشاط معينة، وبالتالي يشترك في الاستفادة منها (بنسب مختلفة) أكثر من وحدة نشاط ولذا يصعب أن نحدد بدقة مقدار استفادة كل وحدة نشاط من كل عنصر من هذه العناصر (غير المباشرة) على حدة. مثل : أجور التمريض، أجور إخصائي الأشعة والتحاليل والصيادلة، إهلاك الأصول ، مياه وإنارة، اشتراك مجلات علمية.

و لا يوجد عنصر تكلفة مباشر في جميع الحالات وفي جميع الأنشطة ، ولكن بعض عناصر التكاليف تكون مباشرة في نشاط معين وغير مباشر في نشاط آخر. ويتوقف اعتبار عنصر التكلفة مباشر أو غير مباشر على إمكانية تتبع هذا العنصر وإلصاقه بوحدة النشاط كلما تحققت الدقة والعدالة في حساب تكلفة وحدة النشاط .

**٣/ ٤/ ٤ : تبويب عناصر التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية طبقاً لسلوكها تجاه التغيرات في حجم النشاط:**

يقوم هذا التبويب على أساس دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه تغيرات حجم الخدمات التي تقدمها منشأة الخدمات العلاجية ، وقياس مرونة عنصر التكلفة وسلوكه مع التغيرات في مستويات وحجم النشاط . أي معرفة ماذا يحدث لمجموع تكلفة عنصر التكلفة إذا تغير حجم النشاط بالزيادة أو النقصان. وبدراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغير في حجم النشاط يمكن تقسيمها على النحو التالي :

- التكاليف المتغيرة
- التكاليف الثابتة
- التكاليف المختلطة

**أ - التكاليف المتغيرة** :

هي التكاليف التي يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه طالما الظروف لم تتغير (أي ثبات أسعار الموارد والخدمات ومعدلات الأجور) فإذا تغير حجم النشاط بالزيادة تغير إجمالي التكاليف المتغيرة أيضا بالزيادة ، وإذا نقص حجم النشاط نقص مجموع التكاليف المتغيرة. وتتميز التكاليف المتغيرة ذات المرونة الكاملة بأن نصيب وحدة النشاط منها يكون ثابتا عند مستويات النشاط المختلفة . كما أنه يمكن الرقابة عليها بالرقابة على تغيرات الحجم لوجود علاقة سببية بينها وبين حجم النشاط الذي يعد المتسبب في حدوثها. كما أنه تساعد في تسعير الخدمات التي يتم تقديمها خلال الفترات التي تتسم بالكساد حيث أنها تمثل الحد الأدنى لتقديم الخدمة ، وتقديم الخدمة بأقل من التكلفة المتغيرة يؤدي إلى تحمل الوحدة الصحية لخسائر لا مبرر لها كان من الممكن تجنبها بعدم تقديم الخدمة . أما في حالة تقديم الخدمة بدون مقابل فإن تلك التكلفة المتغيرة تكون بمثابة الحد الأدنى للإعانات التي تطلبها منشأة الخدمات العلاجية لكي لا تتعرض لخسائر .

ويمكن تحديد عناصر التكاليف المتغيرة في قطاع الخدمات العلاجية كما يلي:

- **الأجور المتغيرة :** مثل أجور الأطباء بالوحدات العلاجية ، أجور الصيادلة ، أجور الممرضات ، أجور مساعدي فنيين الأشعة ، أجور مساعدي فنين التحاليل .
- **المستلزمات السلعية :** مثل الأدوية والمستلزمات الطبية للأقسام ، أغذية وملابس المرضى، أغذية وأدوية العاملين للتعويض عن الأضرار الصحية .
- مصروفات أو خدمات مثل أتعاب الأطباء غير المعينين .

**ب – التكاليف الثابتة** :

هى عناصر التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع تغير حجم النشاط زيادة أو نقصانا في حدود المدى الملائم للنشاط ( حجم النشاط المعتاد في الظروف

العادية ). تظل ثابتة في مجموعها ويتغير نصيب الوحدة منها عكسيا مع تغيرات حجم النشاط .

تتمثل عناصر التكاليف الثابتة في تلك التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع تغير حجم النشاط زيادة ونقصاناً (في حدود طاقة معينة) أي أن درجة أو معدل تأثرها بالتغير في حجم النشاط صفر%. أي أن مبلغها يظل دون تغير سواء زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماماً (توقف مؤقت).

التكاليف الثابت قد تكون ملزمة (تعاقدية ) نتيجة عقود أو قوانين مثل الإيجار وأقساط التأمين على الأصول والضرائب العقارية. كما تكون هناك تكاليف ثابتة اختيارية نتيجة للسياسات الإدارية مثل تكاليف البحوث والتطوير. إن عدم وجود علاقة سببية بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط يرجع لكونها تنشأ نتيجة للتعاقدات والقوانين أو القرارات الإدارية

يمكن تحديد عناصر التكاليف الثابتة في قطاع الخدمات العلاجية على النحو التالي:

**الأجور الثابتة** : أجور الإداريين وموظفي الإدارة والمحاسبين وعمال الحراسة والصيانة.

**الخدمات** : مثل مصروفات الصيانة الدورية والاشتراكات في المجلات الطبية، اهلاكات الأصول الثابتة

**ج- التكاليف المختلطة** :

يتكون هذا النوع من التكاليف من جزأين ، جزء ثابت لا يتغير مع تغيرات حجم النشاط ولا يتأثر بها بل يظل ثابتاً، وهو يمثل الحد الأدنى أو أقل مستوى من التكلفة يلزم تحمله والتضحية به لتوفير الخدمة أو الطاقة للمنشأة، وعنصر متغير يتغير مع تغيرات حجم النشاط زيادة ونقصا. ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف صيانة الأجهزة الطبية وأجهزة الأشعة ، فتكلفة الصيانة تتضمن جزءاً ثابتاً تتحمله منشأة الخدمات العلاجية للاحتفاظ بالأجهزة والمعدات في حالة صالحة للتشغيل (وهذا الجزء تتحمله المنشأة حتى ولو بقيت الأجهزة متوقفة)، ولكن زيادة حجم النشاط وتشغيل الأجهزة يؤدى إلى زيادة تكاليف الصيانة عن هذا الحد الأدنى (الجزء الثابت) وهذه الزيادة تعتبر تكاليف متغيرة.

يتم فصل الجزء الثابت عن المتغير في التكاليف المختلطة باستخدام احدى الطرق الكمية مثل طريقة أعلى وأدنى مستوى نشاط أو طريقة المربعات الصغرى .

## ٣/ ٥ : طرق تحميل التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية :

يهدف نظام التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية إلى تحميل التكاليف المتعلقة بنشاط منشآت الخدمات العلاجية على وحدات هذا النشاط التي تعتبر مسئولة عن حدوث هذه التكاليف ، وتمر عملية تحميل التكاليف على وحدات النشاط بثلاثة مراحل رئيسية هى :

**المرحلة الأولى:** تجميع بيانات التكاليف من مصادرها المختلفة وذلك من واقع المستندات المؤيدة لحدوث التكلفة. فمثلا يمكن تجميع بيانات تكلفة المستلزمات الطبية من خلال مستندات شراء وشحن ونقل المستلزمات ومستندات تخزين وصرف المستلزمات . كذلك يمكن الحصول على بيانات عنصر تكلفة العمالة من واقع مستندات حضور وانصراف العاملين بالوحدة العلاجية وتحديد ساعات العمل ومعدلات الأجور.

**المرحلة الثانية:** يتم تحليل التكاليف نوعيا ، ووظيفيا ، ثم طبقاً لعلاقتها بوحدات النشاط (تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة) ثم تحليلها طبقاً لعلاقتها بالتغيرات في حجم النشاط (تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة)

**المرحلة الثالثة :** تحميل التكاليف على الأنشطة المستفيدة منها بإستخدام احدى طرق تحميل التكاليف الرئيسية وهى :

- طريقة التكاليف الكلية
- طريقة التكاليف المباشرة
- طريقة التكاليف المتغيرة
- طريقة التكاليف المستغلة

الأمر الذي يتطلب تحديد أي تلك الطرق يتلائم مع طبيعة منشآت الخدمات العلاجية.

**١/٥/٣: مدى ملائمة طريقة التكاليف المباشرة لمنشآت الخدمات العلاجية:**

طبقاً لطريقة التحميل بالتكاليف المباشرة تتحمل وحدات النشاط بالتكاليف المباشرة فقط ، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تعتبر تكاليف طبقاً لهذه الطريقة وتعتبر أعباء تحمل على حساب الأرباح والخسائر . ويرى مؤيدي هذه الطريقة أن عناصر التكاليف المباشرة هى التي تنتج وحدات النشاط أما عناصر التكاليف غير المباشرة ليست كذلك ، إضافة إلى الصعوبة في تحميل التكاليف غير المباشرة وبالتالي فمن الأفضل أن تحمل على حساب الأرباح والخسائر.

ووجهت الانتقادات التالية للطريقة المباشرة :

- أنه يجب تحميل وحدات النشاط بكافة التكاليف التي استفادت منها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.
- صعوبة تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة ليس مبررا لاستبعادها من تكاليف وحدات النشاط ، وأنه يجب البحث عن طرق اكثر عدالة في تحميل تلك العناصر على وحدات النشاط .
- استبعاد عناصر التكاليف غير المباشر من تكاليف وحدات النشاط يعوق وجود رقابة سليمة عليها .
- عدم توفير البيانات السليمة اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وذلك لان تكاليف وحدة النشاط لا تعبر عن التكلفة الحقيقية ومن ثم فلا تصلح للتسعير سواء في الأجل القصير أو الطويل .
- عدم اتفاق نتائج الأعمال طبقاً لهذه الطريقة مع نتائج الأعمال المستخرجة من دفاتر وسجلات المحاسبة المالية .

بناءاً على تلك الانتقادات الموجهة للطريقة المباشرة ومع إهمالها لجزء كبير من التكاليف اللازمة لوحدات النشاط في منشآت الخدمات العلاجية ، وهو التكاليف غير المباشرة الذي يغلب عليه العناصر المتغيرة والذي يجب أن يدخل ضمن تكلفة وحدة النشاط العلاجي ، فإن هذه الطريقة لا تقدم أساس سليم لتحميل تكاليف وحدات النشاط في قطاع الخدمات العلاجية وذلك لأغراض التسعير وتقدير حجم الإعانات المطلوبة للخدمات المجانية.

**٢/٥/٣ : مدى ملائمة طريقة التكاليف المتغيرة لمنشآت الخدمات العلاجية:**

طبقاً لطريقة التحميل بالتكاليف المتغيرة تتحمل وحدات النشاط بالتكلفة المتغيرة لهذا النشاط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة . ويرى مؤيدي النظرية أن التكاليف المتغيرة للنشاط تبدأ معه وتستمر باستمراره وتتوقف بتوقفه، ومن ثم فإن النشاط هو المسئول عنها ويجب أن يتحمل بها . أما عناصر التكاليف الثابتة فهى موجودة سواء يوجد نشاط أو توقف ومن ثم فهو ليس مسئولا عنها فهى نتيجة لقرارات إدارية ، لذلك لا يتحمل بها وإنما يتم تحميلها على نتائج أعمال الفترة كأعباء.

بالنسبة لمنشآت الخدمات العلاجية فإن طريقة التكاليف المتغيرة تحقق المزايا التالية :

- المساعدة في تسعير الخدمات العلاجية المقدمة بمقابل في الأجل القصير، حيث تعتبر التكلفة المتغيرة للوحدة حد أدنى لسعر أداء الخدمة وما يزيد عنها فهو بمثابة فائض يسهم في تغطية التكاليف الثابتة.
- المساعدة في إظهار عائد مساهمة كل مركز من مراكز التكلفة كل على حدة قبل خصم التكاليف الثابتة .
- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لمنشآت الخدمات العلاجية حيث تتيح التنبؤ بالتكاليف المتوقعة بدقة بسبب فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة.
- إحكام الرقابة على التكاليف نظرا لكون التكاليف الثابتة ناتجة عن قرارات إدارية يمكن مراقبتها بفعالية على أساس إجمالي هذه التكاليف ، أما العناصر المتغيرة فغالبا ما تدخل في نطاق تحكم القائمين بالتنفيذ ومن ثم يمكنهم التحكم فيها ومراقبتها مما يساعد في تطبيق محاسبة المسئولية مما يؤدي إلى زيادة فعالية عملية الرقابة على التكاليف.

إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق الطريقة المتغيرة في منشآت الخدمات العلاجية منها :

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابت .

- استخدام هذه الطريقة للتسعير في الأجل الطويل يترتب عليه عدم المحافظة على الأموال المستثمرة في منشأة الخدمات العلاجية حيث أن التكلفة الحقيقية ليست التكاليف المتغيرة فقط ، ولكن أيضا التكاليف الثابتة التي استفادت منها وحدات النشاط.

**٣/٥/٣ : مدى ملائمة طريقة التكاليف المستغلة لمنشآت الخدمات العلاجية:**

طبقاً لطريقة التحميل بالتكاليف المستغلة يتم تحميل وحدات النشاط بكل التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة بقدر الاستفادة من الطاقة المتاحة فهو يمثل الجزء من التكاليف الثابتة . أما الجزء غير المستغل من التكاليف الثابتة فيعتبر أعباء تحمل على حساب الأرباح والخسائر .

وتعد الطريقة المستغلة من أفضل طرق تحميل التكاليف في محاولة تحقيق العدالة في تحميل التكاليف، إلا انه يصعب تطبيقها في منشآت الخدمات العلاجية لصعوبة تحديد الطاقة المتاحة وكذلك صعوبة تحديد المستغل وغير المستغل منها نظرا لتأثر حجم النشاط بالظروف الموسمية والاجتماعية .

**٣/٥/ ٤: مدى ملائمة طريقة التكاليف الكلية لمنشآت الخدمات العلاجية:**

طبقاً لطريقة التحميل بالتكاليف الكلية حيث يتم تحميل وحدات النشاط بكافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، متغيرة أو ثابتة ، لإن كل التكاليف حدثت من أجل النشاط وبالتالي يكون مسئول عن حدوثها ولذلك يجب أن يتحمل بها . ولقد تعرضت الطريقة الكلية للعديد من الانتقادات أهمها:

- إن التكلفة الكلية لوحدة النشاط تتغير مع تغير حجم النشاط بسبب تغير نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة ، وبالتالي اذا تم تسعير الخدمة على أساس التكلفة الكلية فإنه يكون عرضه للتغير مما يجعل جدوى هذه الطريقة في مجال التسعير ضئيل خاصة في الأجل القصير . مع ملاحظة أنه بالنسبة لمنشآت الخدمات العلاجية فإن الجزء الأكبر من التكلفة الكلية الجارية تتمثل في تكلفة العنصر البشري من أطباء ومساعديهم بالإضافة إلى

تكلفة المستلزمات الطبية وكلها عناصر تكاليف متغيرة مرتبطة بحجم النشاط مما يقلل من أثر ذلك الانتقاد.

- إن تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط لا يستند إلى أسس علمية ، لكنه يعتمد على التقدير والحكم الشخصي ، مما يؤدي إلى تباين النتائج المستخرجة عند تحديد تكلفة وحدة النشاط. وهذه المشكلة ليست قاصرة على طريقة التكاليف الكلية بل تتواجد أيضا في الطريقة المتغيرة والطريقة المستغلة. وفي منشآت الخدمات العلاجية تمثل التكلفة المتغيرة معظم التكاليف غير المباشرة.
- إن تحميل التكاليف الكلية على وحدات النشاط لا يظهر مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل والتكاليف المقابلة للجزء غير المستغل. وبالنسبة لمنشآت الخدمات العلاجية لا توجد أسس متعارف عليها لقياس وتحديد الطاقة الكلية المتاحة وتحديد نسبة الاستغلال وعدم الاستغلال.
- إن تحميل وحدات النشاط بالتكاليف الكلية يؤدي إلى تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية بالتكلفة الكلية ، مما يترتب عليه ترحيل جزء من التكاليف الثابتة ضمن تكاليف المخزون إلى الفترة القادمة . وهذا المبدأ غير مقبول محاسبيا لعدم اتفاقه مع مبدأ استغلال الفترات المالية. وبالنسبة لقطاع الخدمات الصحية فلا يوجد به أرصدة خدمات تامة وغير تامة في نهاية الفترة المالية ، لأن الخدمة العلاجية تنتهى بمجرد حصول المريض عليها ، لذلك لا تظهر تلك المشكلة في منشآت الخدمات العلاجية.
- إن تحميل وحدات النشاط لا يوفر للإدارة البيانات التحليلية اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. بالرغم من أن طريقة التكاليف الكلية لا توفر جميع البيانات المناسبة للإدارة ، إلا أنها تحقق هدف آخر هام وهو تحديد تكاليف وحدات النشاط ، مما يؤدي إلى إعداد الحسابات الختامية وتحديد نتيجة الأعمال التي يجب أن تتطابق مع نتائج الأعمال المستخرجة من سجلات ودفاتر المحاسبة المالية .

وبناءا علي ما سبق فإن الطريقة الكلية تعد اكثر طرق تحميل التكاليف ملائمة للاستخدام في منشآت الخدمات العلاجية بهدف تحديد تكاليف وحدات النشاط ، لأنها تنتج ببيانات تكاليفية يتحقق المزايا التالية:

- يمكن مطابقتها مع بيانات المحاسبة المالية.
- تساعد في تحديد الإعانات التي تحتاجها منشأة الخدمات العلاجية مقابل الخدمات العلاجية المقدمة للمواطنين بالمجان.
- تساعد في تحديد مقابل الخدمات العلاجية المتبادلة بين الوحدات والتي تسعر على أساس تكاليف الخدمات العلاجية .
- تساعد في تحديد أسعار الخدمات العلاجية المقدمة للمرضى بمقابل.

## ٦/٣ : قوائم التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية وفقا للطريقة الكلية:

تختلف قواعد وأسس إعداد قوائم التكاليف وعرضها للبيانات باختلاف الهدف من إعدادها ، والمستوى المعد عنه القوائم. ولكي يتسم إعداد قوائم التكاليف في منشآت الخدمات العلاجية بالكفاءة والفاعلية ، فإنه يجب أن يتوافر في تلك القوائم أسس متعددة أهمها التالي:

- أن يكون تبويب عناصر التكاليف بقوائم التكاليف مناسبا للهدف المعد عنه القوائم. ففي نظام التكلفة في منشآت الخدمات العلاجية إذا كان الهدف تحديد التكلفة الكلية لوحدة النشاط بالتالي يكون التبويب إلى مباشر وغير مباشرة .أما إذا كان احد الأهداف الأخرى لنظام التكاليف فيكون الأفضل تبويب عناصر التكاليف إلى متغير وثابت.
- أن تكون الفترة التكاليفية المعد عنها القوائم مناسبة . ففي منشآت الخدمات العلاجية يجب ألا تقل الفترة التكاليفية المعد عنها القوائم عن شهر على أن تشمل كل قائمة بيانات التكاليف عن الفترة السابقة ومن ثم فإن قائمة التكاليف عن الشهر الأخير تشمل جميع بيانات التكاليف لجميع القوائم السابقة التي تم إعدادها عن الفترة المالية .
- أن تكون قائمة التكاليف مناسبة للمستوى الإداري المقدمة إليه وبما يلائم طبيعة النشاط

- في منشآت الخدمات العلاجية حيث أن كل مركز علاجي يقدم خدمة متميزة تعتبر بمثابة المنتج النهائي ، لذلك فمن المفضل إعداد قوائم التكاليف لكل مركز علاجي على حدة. كما يمكن الربط بين تكلفة وحدة نشاط كل مركز علاجي وبين تكلفة علاج المرضى ، وكذلك إعداد قوائم التكاليف على مستوى منشأة الخدمات العلاجية ككل .

لذلك يفضل في منشآت الخدمات العلاجية ان يتم إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال على ثلاثة مستويات هى :

- مستوى المركز العلاجي
- مستوى المريض
- مستوى منشأة الخدمات العلاجية

**١/٦/٣** : **قوائم التكاليف ونتائج الأعمال على مستوى المركز العلاجي**:

في ظل الطريقة الكلية يتم الأخذ بكافة عناصر التكاليف التي تسبب فيها (التي تخص) المركز العلاجي والتي يمكن إعدادها مع تبويب عناصر التكاليف طبقاً لعلاقة سلوك عناصر التكاليف بتغيرات حجم النشاط. وعلى هذا تكون معادلة قائمة التكاليف المركز العلاجي كما يلي:

| |
|---|
| تكاليف متغيرة للمركز العلاجي |
| + تكاليف ثابتة للمركز العلاجي |
| = إجمالي تكاليف المركز العلاجي |

كما تكون معادلة قائمة نتائج أعمال المركز العلاجي (على اعتبار أنه مركز للربحية) كما يلي:

| |
|---|
| إيرادات المركز العلاجي |
| - التكاليف المتغيرة للمركز العلاجي |
| = عائد مساهمة المركز العلاجي |
| - التكاليف الثابتة |
| = فائض (عجز ) المركز العلاجي |

يعرض الشكل (١/٣) قائمة التكاليف للمراكز العلاجية مبوبة طبقاً لسلوك عناصر التكلفة وتغيرات حجم النشاط . ويعرض الشكل (٢/٣) قائمة نتيجة الأعمال للمركز العلاجي مبوبة طبقاً للسلوك عناصر التكاليف بتغيرات حجم النشاط.

**مركز ....**

**قائمة تكاليف عن الفترة من إلى**

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **عناصر تكاليف المركز خلال الفترة:** | | |
| **التكاليف المتغيرة:** | | |
| **١- التكاليف المباشرة:** | | |
| **تكلفة مستلزمات** | × | |
| **أجور** | × | |
| **تكاليف خدمات** | × | |
| **إجمالي التكاليف المباشرة** | | ×× |
| **٢- التكاليف غير المباشرة المتغيرة :** | | |
| **تكلفة مستلزمات غير مباشرة** | × | |
| **أجور غير مباشرة** | × | |
| **تكلفة خدمات غير مباشرة** | × | |
| **نصيب المركز من التكاليف المتغيرة لمراكز الخدمات العلاجية** | × | |
| **إجمالي تكاليف غير مباشرة متغيرة** | | ×× |
| **إجمالي التكاليف الثابتة بما فيها نصيب المركز من تكاليف ثابتة لمراكز الخدمات العلاجية** | | ×× |
| **إجمالي تكاليف المركز العلاجي** | | ×× |

**شكل (٣ /١ ) قائمة التكاليف المركز العلاجي .......... عن شهر ................**

**مبوبة طبقاً للعلاقة بين عنصر التكلفة ووحدة النشاط**

جدير بالذكر انه يتم إعداد قائمة نتيجة الأعمال للمركز العلاجي على اعتبار أنه مركزاً للربحية يحقق إيرادات وينتج عنه تكاليف .

**مركز ....**

**قائمة نتيجة الاعمال عن الفترة من     إلى**

| بيان | مبالغ |
| --- | --- |
| **إيرادات المركز** | ×× |
| **يخصم:** | |
| **إجمالي التكاليف المتغيرة للمركز** | (××) |
| **عائد مساهمة المركز** | ××× |
| **يخصم** | |
| **إجمالي التكاليف الثابتة للمركز** | (××) |
| **فائض (عجز ) المركز العلاجي** | ××× |

**شكل (٣ / ٢) قائمة نتائج أعمال المركز العلاجي ....... عن شهر.......**

**مبوبة طبقاً للعلاقة بين عنصر التكلفة ووحدة النشاط**

**مثال** :

- فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات ودفاتر مستشفى النور والمتعلقة بمركز العمليات عن شهر يوليو ٢٠٢٠ :
- أجور الأطباء ٩٠٠٠٠ج، مستلزمات طبية مباشرة ٣٠٠٠٠ج، تكاليف خدمات مباشرة ٢٠٠٠٠ج، أجور غير مباشرة متغيرة ٢٠٠٠٠ج، أجور غير مباشرة ثابتة٥٠٠٠ج ، تكاليف مستلزمات غير مباشرة متغيرة ١٥٠٠٠ج ، نصيب المركز من التكاليف المتغيرة لمراكز الخدمات العلاجية ١٦٠٠٠ج ، نصيب المركز من التكاليف الثابتة لمراكز الخدمات العلاجية٢٤٠٠٠ج، فإذا علمت أن إيرادات العمليات بالمستشفى خلال شهر يوليو ٢٠٢٠ بمبلغ ٣٢٠٠٠٠ج.

**المطلوب** :إعداد قائمتي التكاليف ونتائج الأعمال عن شهر يوليو ٢٠٢٠

**الحـــــل :**

إعداد قائمتي التكاليف ونتائج الأعمال مبوبة طبقاً لعلاقة سلوك عناصر التكاليف بتغيرات حجم النشاط:

**مركز العمليات**

**قائمة تكاليف عن شهر يوليو ٢٠٢٠**

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| عناصر تكاليف المركز خلال الفترة: | | |
| التكاليف المتغيرة: | | |
| ١- التكاليف المباشرة: | | |
| تكلفة مستلزمات طبية | ٣٠٠٠٠ | |
| أجور أطباء | ٩٠٠٠٠ | |
| تكاليف خدمات مباشرة | ٢٠٠٠٠ | |
| إجمالي التكاليف المباشرة | | ١٤٠٠٠٠ |
| ٢- التكاليف غير المباشرة المتغيرة : | | |
| تكلفة مستلزمات غير مباشرة متغيرة | ١٥٠٠٠ | |
| أجور غير مباشرة متغيرة | ٢٠٠٠٠ | |
| نصيب المركز من التكاليف المتغيرة لمراكز الخدمات العلاجية | ١٦٠٠٠ | |
| إجمالي تكاليف غير مباشرة متغيرة | | ٥١٠٠٠ |
| إجمالي تكاليف متغيرة | | ١٩١٠٠٠ |
| التكاليف الثابتة | | |
| أجور غير مباشرة ثابتة | ٥٠٠٠ | |
| نصيب المركز من التكاليف الثابتة لمراكز الخدمات العلاجية | ٢٤٠٠٠ | |
| إجمالي تكاليف الثابتة | | ٢٩٠٠٠ |
| إجمالي تكاليف مركز العمليات | | ٢٢٠٠٠٠ |

**مركز العمليات**

**قائمة نتائج أعمال عن شهر يوليو ٢٠٢٠**

| بيان | مبلغ |
|---|---|
| **إيرادات المركز** | **٣٢٠٠٠٠** |
| **يخصم:** | |
| **إجمالي تكاليف مركز العمليات** | **(٢٢٠٠٠٠)** |
| **فائض مركز العمليات** | **١٠٠٠٠٠** |

**٢/٦/٣ : قوائم التكاليف ونتائج الأعمال على مستوى المريض**:

للربط بين تكاليف علاج المريض وتكاليف مراكز التكلفة ، يمكن إعداد قائمتي التكاليف ونتائج الأعمال على مستوى المريض على اعتبار أن المريض بمثابة أمر علاجي يعد له قائمة تكاليف وقائمة نتيجة أعمال. حيث أن قائمة التكاليف على مستوى المريض تتضمن كافة عناصر التكاليف التي تخص (المباشرة على) المريض من مراكز العلاج المختلفة ، بالإضافة إلى نصيب المريض من التكلفة غير المباشرة في كل مركز علاجي استفاد منه ، حيث يتمثل نصيب المريض من التكلفة غير المباشرة لكل مركز علاجي في ضوء استفادته من المركز العلاجي .

التكاليف المباشرة للمريض تتمثل في التكاليف التي تخص المريض تتمثل في كل مركز من المراكز العلاجية مثل أتعاب الطبيب الذي قام بإجراء العملية للمريض في مركز العمليات ، تكلفة الأدوية والمستلزمات الطبية التي استخدمها المريض ، بالإضافة إلى نصيب المريض من التكاليف غير المباشرة في كل مركز من المراكز العلاجية .

وجدير بالذكر أن نصيب المريض من التكاليف غير المباشرة لأي مركز علاجي استفاد منه المريض يتحدد بناءاً على استفادة المريض من وحدات النشاط للمركز العلاجي مضروبة في معدل تحميل التكلفة غير المباشرة لهذا المركز . علما بأن معدل تحميل التكاليف غير المباشرة لكل مركز علاجي يتم تحديده بعد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الفنية (سواء الخاصة أو العامة) على مراكز العلاج المستفيدة منها باستخدام أساس التوزيع الملائم لكل مركز خدمة فني ، وبذلك فإن نصيب المريض من التكاليف غير المباشرة في المركز العلاجي يكون متضمنا نصيبا من

تكلفة مراكز الخدمات الفنية أيضا . على سبيل المثال يتم توزيع تكاليف مركز التمريض كمركز خدمة فنية (مركز مساعد) على المراكز العلاجية المستفيدة من خدمات مركز التمريض .

أما قائمة نتيجة الأعمال على مستوى المريض فتتضمن كافة الإيرادات التي حققها كل مركز علاج استفاد المريض من خدماته من المريض كمقابل لتقديم خدماته العلاجية للمريض مطروحا منها كافة التكاليف التي تخص المريض (والتي سبق تحديدها في قائمة تكاليف المريض ) لنحدد الفائض أو العجز المحقق للمنشأة بسبب هذا المريض.

ويعرض الشكلين (٣/ ٣) ، (٣/٤) قائمتي التكاليف ونتيجة الأعمال على مستوى المريض على التوالي :

| البيان | مبلغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **التكاليف المباشرة :** | | |
| **تكاليف الإقامة** | × | |
| **تكاليف العمليات الجراحية** | × | |
| **تكاليف أشعة** | × | |
| **تكاليف تحاليل طبية** | × | |
| **تكاليف علاج طبيعي** | × | |
| **تكاليف أدوية** | × | |
| **إجمالي التكاليف المباشرة للمريض من المراكز المختلفة** | | ×× |
| **٢- التكاليف غير المباشرة * :** | | |
| **مركز الإقامة** | × | |
| **مركز العمليات** | × | |
| **مركز الأشعة** | × | |
| **مركز تحليل طبية** | × | |
| **مركز علاج طبيعي** | | |
| **إجمالي التكاليف غير المباشرة** | | ×× |
| **+ (نصيب المريض من التكاليف الإدارية والتمويلية** | | ×× |
| **إجمالي تكاليف المريق** | | ××× |

*** نصيب المريض من التكاليف غير المباشرة من كل مركز من المراكز العلاجية .**

**= معدل تحميل التكلف غير المباشرة × استفادة المريض من المركز .**

**شكل (٣ / ٣ ) قائمة تكاليف على مستوى المريض**

قائمة نتيجة الأعمال المريض....عن الفترة من إلى

| البيان | مبلغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **الإيرادات:** | | |
| إيرادات الإقامة | × | |
| إيرادات العمليات الجراحية | × | |
| إيرادات الأشعة | × | |
| إيرادات تحاليل طبية | × | |
| إيرادات علاج طبيعي | × | |
| إيرادات أدوية | × | |
| إيرادات خدمات أخرى | × | |
| إجمالي الإيرادات من المريض | | xxx |
| **يخصم** | | |
| إجمالي تكاليف المريض | | xxx |
| = فائض (عجز) المريض | | (xxx) |
| | | xxx |

**شكل (٣/٤) قائمة نتيجة الأعمال لمريض ...**

### ٣/٦/٣: قوائم التكاليف ونتائج الأعمال على مستوى منشأة الخدمات العلاجية ككل:

للتعرف على التكلفة الإجمالية لمنشأة الخدمات العلاجية ككل وكذلك نتيجة أعمالها خلال الفترة لتوفير البيانات المناسبة للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، يتم إعداد قائمتي التكاليف ونتائج الأعمال على مستوى منشأة الخدمات العلاجية ككل .

طبقاً للطريقة الكلية يتم إعداد قائمة التكاليف لمنشأة الخدمات العلاجية ككل بحيث تتضمن كافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة لكل مراكز التكاليف بمنشأة الخدمات العلاجية ككل أي تتضمن تكاليف المراكز علاجية و مراكز الخدمات العلاجية و مراكز الدعاية والإعلان ومراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.

يعرض الشكل (٥/٣) قائمة التكاليف لمنشأة الخدمات العلاجية ككل مبوبة طبقاً لسلوك عناصر التكلفة وتغيرات حجم النشاط . ويعرض الشكل (٦/٣) قائمة نتيجة الأعمال لمنشأة الخدمات العلاجية ككل مبوبة طبقاً للسلوك عناصر التكاليف بتغيرات حجم النشاط.

**منشأة الخدمات العلاجية ....**

**قائمة تكاليف عن الفترة من إلى**

| بيان | مبلغ | | |
|---|---|---|---|
| | جزئي | جزئي | كلي |
| **عناصر تكاليف المستشفى خلال الفترة:** | | | |
| **التكاليف العلاجية** | | | |
| **التكاليف العلاجية المتغيرة:** | | | |
| **التكاليف العلاجية المباشرة :** | | | |
| **تكلفة مستلزمات** | × | | |
| **أجور** | × | | |
| **تكاليف خدمات** | × | | |
| **إجمالي التكاليف العلاجية المباشرة** | | ×× | |
| **التكاليف العلاجية غير المباشرة المتغيرة :** | | | |
| **تكلفة مستلزمات غير مباشرة** | × | | |
| **أجور غير مباشرة** | × | | |
| **تكلفة خدمات غير مباشرة** | × | | |
| **التكاليف المتغيرة لمراكز الخدمات العلاجية** | × | | |
| **إجمالي تكاليف علاجية غير مباشرة متغيرة** | | ×× | |
| **إجمالي التكاليف العلاجية المتغيرة** | | | ××× |
| **التكاليف العلاجية غير المباشرة الثابتة :** | | | |
| **تكاليف ثابتة للمراكز العلاجية** | × | | |
| **التكاليف الثابتة لمراكز الخدمات العلاجية** | × | | |
| | | ×× | |
| **إجمالي تكاليف العلاجية** | | | ××× |
| **+ تكاليف مراكز خدمات دعاية** | | | ××× |
| **+ تكاليف مراكز خدمات إدارية وتمويلية** | | | ××× |
| **إجمالي التكاليف منشأة الخدمات العلاجية ككل** | | | ×××× |

**شكل (٣ /٥) قائمة التكاليف منشأة الخدمات العلاجية ككل ........ عن شهر ........**

**مبوبة طبقاً للعلاقة بين عنصر التكلفة وحجم النشاط**

**منشأة الخدمات العلاجية ....**

**قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة من إلى**

| بيان | مبلغ | | |
|---|---|---|---|
| | جزئي | جزئي | كلي |
| إيرادات منشأة الخدمات العلاجية من المراكز العلاجية: | | | |
| إيرادات مركز الإقامة | × | | |
| إيرادات مركز العمليات الجراحية | × | | |
| إيرادات مركز الأشعة | × | | |
| إيرادات مركز التحاليل | × | | |
| إيرادات مركز العيادات الخارجية | × | | |
| إيرادات الصيدلية | × | | |
| إجمالي إيرادات منشأة الخدمات العلاجية | | xxx | |
| يخصم: | | | |
| إجمالي التكاليف العلاجية المتغيرة | | (xxx) | |
| عائد مساهمة منشأة الخدمات العلاجية | | | xxxx |
| يخصم: | | | |
| التكاليف الثابتة: | | | |
| إجمالي التكاليف العلاجية الثابتة | | xx | |
| تكاليف خدمات الدعاية والإعلان | | xx | |
| تكاليف خدمات إدارية وتمويلية | | xx | xxx |
| إجمالي التكاليف الثابتة | | | (xxx) |
| صافي ربح المستشفى | | | xxxx |

**شكل (٣ / ٦) قائمة نتائج منشأة الخدمات العلاجية xx عن شهرxxx**

**مبوبة طبقاً للعلاقة بين سلوك عنصر التكلفة مع تغيرات حجم النشاط**

**تدريبات** :

**أولاً** : **حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية** :

١- إن تكلفة الملابس التي تصرف للأطباء وهيئة التمريض في مركز العمليات تعد أحد بنود المزايا العينية التي تدخل ضمن عنصر الأجور.

٢- يتيسر تطبيق طريقة التكاليف المستغلة في قطاع الخدمات العلاجية .

٣- يتميز الطلب على الخدمات الطبية بحجم ثابت تقريبا على مدار الفترات المحاسبية المختلفة .

٤- على الرغم اختلاف منشآت الخدمات العلاجية من حيث درجاتها وفئاتها ، إلا أنه يمكن القول أنها تؤدي مجموعتين أساسيتين من الأنشطة والوظائف هى الأنشطة العلاجية والأنشطة التسويقية .

٥- الصيدلية الموجودة داخل المستشفى والتي يقتصر دورها على توفير المستلزمات لعمليات المستشفى فهى تعد مركز من المراكز العلاجية .

٦- اذا اقتصر دور الصيدلية الموجودة داخل المستشفى على إمداد مراكز العلاج بالأدوية والمستلزمات دون البيع بمقابل للجمهور فهى تكون أحد مراكز الخدمات المساعدة (الخدمات العلاجية ).

٧- يعد كل من المغسلة والمطبخ من مراكز الخدمات العلاجية بالمستشفى .

٨- أدوية وأغذية وملابس للعاملين بالأقسام العلاجية واللازمة للعمل تعد من تكلفة المستلزمات العلاجية.

٩- أجور العاملين بأقسام التمريض ،المطبخ، الغسيل، الصيانة تعد من ضمن تكاليف الخدمات العلاجية .

١٠-أجور التمريض، أجور أخصائي الأشعة والتحاليل والصيادلة، إهلاك الأصول ، مياه وإنارة، اشتراك مجلات علمية تعد من التكاليف المباشرة في منشآت الخدمات العلاجية .

١١-الأدوية والمستلزمات الطبية للأقسام ، أغذية وملابس المرضى، أغذية وأدوية العاملين للتعويض عن الأضرار الصحية تعد من المستلزمات المتغيرة في المستشفى.

١٢- من المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المتغيرة في تحميل التكاليف في القطاع الطبي ، أنها تساعد في تسعير الخدمات العلاجية في الأجل القصير.

| العبارة | الإجابة | العبارة | الإجابة |
|---|---|---|---|
| ١ | خطا | ٧ | صح |
| ٢ | خطا | ٨ | صح |
| ٣ | خطا | ٩ | صح |
| ٤ | خطا | ١٠ | خطا |
| ٥ | خطا | ١١ | صح |
| ٦ | صح | ١٢ | صح |

**اختر الإجابة المناسبة للعبارات التالية:**

١- وحدة التكلفة النهائية لمركز العيادات الخارجية هى

أ- سرير/مريض/ ليلة ب- ساعة عمل ج- زيارة / مريض د- لاشئ مما سبق

٢- تعد ....... من وحدات التكلفة لمراكز الأشعة.

أ- فيلم أشعة ب- وقت إجراء الأشعة ج عدد مرات الفحص د- جميع ماسبق

٣- تكلفة الملابس التي تصرف للأطباء وهيئة التمريض في العمليات تعد....

أ- أجور علاجية    ب- تكلفة مستلزمات علاجية    ج- تكلفة خدمات علاجية

- اذا علمت أن البيانات المستخرجة من سجلات مستشفى الشفاء التخصصي عن شهر يناير ٢٠٢٠:

- تتضمن قيمة المستلزمات المنصرفة من المخازن خلال الفترة :

١٠٠٠٠ج مواد ومستلزمات طبية غير مباشرة ، ٢٠٠٠ج أدوات كتابية، ٨٠٠٠٠ج مستلزمات طبية مباشرة .

- إجمالي الأجور المدفوعة خلال الفترة ١٨٠٠٠٠ج منها ١٠٠٠٠٠ج أجور مباشرة ، والباقي أجور غير مباشرة موزعة بين المراكز العلاجية ومراكز الإدارة بنسبة ١: ٣ على التوالي.
- بلغت التكاليف الأخرى خلال الفترة :

- ٧٢٠٠ج قوى محركة ، ٣٦٠٠٠صيانة ، ٤٨٠٠ إهلاك معدات طبية ، ٦٠٠٠اهلاك مباني الأقسام العلاجية ، ٢٠٠٠ج تأمين على مباني الأقسام العلاجية ، ٢٤٠٠٠تكاليف علاجية غير مباشرة متنوعة، ٨٠٠ إيجار مبنى الإدارة ، ٢٢٠٠٠ تكاليف إدارية متنوعة .

- بلغت تكاليف الخدمات المباشرة للمراكز العلاجية ٢٠٠٠٠ج .
- بلغت إيرادات المستشفى عن الفترة ٨٠٠٠٠٠ج

في ضوء البيانات السابقة فإن:

٤- مبلغ الأجور غير المباشرة للمراكز العلاجية......

أ- ٨٠٠٠٠ج ب- ١٠٠٠٠٠ ج - ٢٠٠٠٠ د- ٦٠٠٠٠ج

٥- الأجور غير المباشرة الإدارية تبلغ.....

أ- ٨٠٠٠٠ ج ب- ١٠٠٠٠٠ ج - ٢٠٠٠٠ د- ٦٠٠٠٠ج

٦- إجمالي التكاليف العلاجية المباشرة للمستشفى يبلغ ......

أ- ٢٠٠٠٠٠ج _ ب- ١٨٠٠٠٠ج ج - ٢٠٨٠٠٠ج

ب-د- ٢٤٢٨٠٠ج

٧- إجمالي التكاليف العلاجية غير المباشرة يبلغ.....

أ- ٨٠٠٠٠ج ب ١٤٠٠٠٠ج ج- ٢٥٠٠٠٠ج

ب-د- ١٩٢٨٠٠ج

٨- إجمالي التكاليف العلاجية بالمستشفى ....

أ- ٣٤٠٠٠٠ج ب- ٤٢٤٨٠٠ج ج- ١٤٠٠٠٠ج د- لاشئ مما سبق

٩- إجمالي التكاليف الإدارية للمستشفى يبلغ ....

أ- ٨٤٨٠٠ج ب- ٢٢٨٠٠ج ج- ٦٢٠٠٠ج د- ٦٤٨٠٠

١٠- إجمالي تكاليف المستشفى يبلغ ...

أ- ٢٩٢٠٠٠ج ب- ٣٩٤٨٠٠ج ج- ٤٢٤٨٠٠ج _د- لاشئ مما سبق

١١- فائض لمستشفى يبلغ .....

أ- ١٢٠٠٠٠٠ج ب- ٧٤٥٢٠٠ ج - ٩٠٨٠٠٠ج د-٣٧٥٢٠٠ج

**الحــــل** :

| العبارة | الإجابة | العبارة | الإجابة |
|---|---|---|---|
| ١ | ج | ٧ | ب |
| ٢ | د | ٨ | ا |
| ٣ | ب | ٩ | ا |
| ٤ | ج | ١٠ | ج |
| ٥ | د | ١١ | د |
| ٦ | ا | | |

ويمكن الاسترشاد في الحل بإعداد قائمة التكاليف لمستشفى الشفاء التخصصي عن شهر يناير ٢٠٢٠على النحو التالي :

**مستشفى الشفاء التخصصي**

**قائمة التكاليف عن شهر يناير ٢٠٢٠**

| بيان | مبالغ | | |
|---|---|---|---|
| | جزئي | جزئي | كلي |
| عناصر تكاليف المستشفى خلال الفترة: | | | |
| التكاليف العلاجية | | | |
| التكاليف العلاجية المباشرة : | | | |
| تكلفة مستلزمات | ٨٠٠٠٠ | | |
| أجور | ١٠٠٠٠٠ | | |
| تكاليف خدمات | ٢٠٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف العلاجية المباشرة | | ٢٠٠٠٠٠ | |
| التكاليف العلاجية غير المباشرة : | | | |
| تكلفة مستلزمات غير مباشرة | ١٠٠٠٠ | | |
| أجور غير مباشرة(٨٠٠٠٠×١/٤) | ٢٠٠٠٠ | | |
| قوى محركة | ٧٢٠٠ | | |
| تكاليف صيانة | ٣٦٠٠٠ | | |
| إهلاك معدات طبية | ٤٨٠٠ | | |
| إهلاك مباني الأقسام العلاجية | ٣٦٠٠٠ | | |
| تأمين على مباني الأقسام العلاجية | ٢٠٠٠ | | |
| تكاليف علاجية متنوعة. | ٢٤٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف العلاجية غير المباشرة | | ١٤٠٠٠٠ | |
| إجمالي تكاليف العلاجية | | | ٣٤٠٠٠٠ |
| + تكاليف مراكز خدمات دعاية | | | |
| + تكاليف مراكز خدمات إدارية وتمويلية : | | | |
| أدوات كتابية | ٢٠٠٠ | | |
| أجور إدارية (٨٠٠٠٠×٣/٤) | ٦٠٠٠٠ | | |
| إيجار مبنى الإدارة | ٨٠٠ | | |
| تكاليف إدارية متنوعة | ٢٢٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف الإدارية والتمويلية | | | ٨٤٨٠٠ |
| إجمالي التكاليف المستشفى ككل | | | ٤٢٤٨٠٠ |

**فائض المستشفى= ٨٠٠٠٠٠ الإيرادات – إجمالي التكاليف للمستشفى ٤٢٤٨٠٠= ٣٧٥٢٠٠ج**

**حالة عملية للتدريب :**

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات مستشفى الأمل عن شهر مايو ٢٠٢٠:

| بيان | المراكز العلاجية | | | |
|---|---|---|---|---|
| | إقامة | عمليات | أشعة | تحاليل |
| أجور مباشرة بالجنيه | ١٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| اجور غير مباشرة بالجنيه | ٧٦٠٠ | ٣٦٠٠ | ٩٠٠٠ | ٥٠٠٠ |
| مواد مباشرة بالجنيه | ٤٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| مواد غير مباشرة بالجنيه | ٨٠٠٠ | ٣٢٠٠ | ٢٤٠٠ | ٤٠٠٠ |
| خدمات غير مباشرة | ٤٠٠٠ | ٨٠٠ | ١٦٠٠ | ٢٠٠٠ |
| نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات العلاجية | | | | |
| المغسلة | ٨٠٠٠ | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ |
| المطعم | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ |
| التمريض | ١٠٤٠٠ | ٦٨٠٠ | ٣٤٠٠ | ٣٤٠٠ |
| معدل تحميل التكاليف غير المباشرة للمركز لكل مريض / الليلة | ١٠٠٠ج لليلة | ٥٠٠ج للساعة | ٣٠٠ج للمرة | ٩٠ ج للتحليل |
| استفادة المريض (أ) | ١٠ ليالي | ٥ساعات | ٤مرات | ١٠تحليلات |
| أتعاب طبيب اجنبي للمريض (أ) | ١٠٠٠٠ج | ٣٠٠٠٠ج | – | – |
| مستلزمات طبية وأدوية للمريض (أ) | ٥٠٠٠ ج | ٤٠٠٠ج | ٧٠٠ | ٥٠٠ |

**فإذا علمت أن :**

١- التكاليف الإدارية والتمويلية بلغت ٤٥٠٠٠ج معدل تحميل تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية ٥٠٠ج للمريض/ لليلة.

**المطلوب:**

١- إعداد قائمة التكاليف لكل مركز علاجي وللمستشفى ككل

٢- تصوير قائمة تكاليف المريض (أ) .

## الحـــل :

### قائمة تكاليف كل قسم علاجي والمستشفى ككل

| بيان | مركز الإقامة | العمليات | الأشعة | التحاليل | المستشفى ككل |
|---|---|---|---|---|---|
| أجور مباشرة | ١٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٣٠٠٠٠ |
| مواد مباشرة | ٤٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٠٦٠٠٠ |
| تكاليف خدمات مباشرة | ١٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ---- | ---- | ٤٠٠٠٠- |
| إجمالي ت. مباشرة (١) | ٢٠٠٠٠٠ | ٧٦٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٣٧٦٠٠٠ |
| التكاليف غير المباشرة | | | | | |
| أجور غير مباشرة خاصة | ٧٦٠٠ | ٣٦٠٠ | ٩٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٢٥٢٠٠ |
| مواد غير مباشرة خاصة | ٨٠٠٠ | ٣٢٠٠ | ٢٤٠٠ | ٤٠٠٠ | ١٧٦٠٠ |
| تكلفة خدمات غير مباشرة خاصة | ٤٠٠٠ | ٨٠٠ | ١٦٠٠ | ٢٠٠٠ | ٨٤٠٠ |
| تكاليف مراكز الخدمات العلاجية | | | | | |
| مركز التمريض | ٨٠٠٠ | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | ١٢٨٠٠ |
| المطعم | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٨٠٠٠ |
| المغسلة | ١٠٤٠٠ | ٦٨٠٠ | ٣٤٠٠ | ٣٤٠٠ | ٢٤٠٠٠ |
| إجمالي تكاليف غير مباشرة(٢) | ٥٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠ | ١٠٦٠٠٠ |
| إجمالي تكاليف العلاج | ٢٥٠٠٠٠ | ٩٤٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٦٨٠٠٠ | ٤٨٢٠٠٠ |
| +التكاليف الإدارية والتمويلية | ----- | ----- | ------ | ------ | ٤٥٠٠٠ |
| إجمالي تكاليف المستشفى | | | | | ٥٢٧٠٠٠ |

**قائمة تكاليف المريض (أ)**

| بيان | | |
|---|---|---|
| **مواد مباشرة** | | |
| **إقامة** | ١٠٠٠٠ | |
| **عمليات** | ٣٠٠٠٠ | |
| **أشعة** | ٧٠٠ | |
| **تحاليل** | ٥٠٠ | |
| **خدمات مباشرة** | | ٤١٢٠٠ |
| **إقامة** | ١٠٠٠٠ | |
| **عمليات** | ٣٠٠٠٠ | |
| **أشعة** | – | |
| **تحاليل** | – | |
| **تكاليف أخرى مباشرة** | | |
| **التكاليف غير المباشرة( معدل التحميل تكاليف المركز للمريض الواحد)** | | ٤٠٠٠٠ |
| **إقامة ١٠٠ج ×١٠ليالي=** | ١٠٠٠ | — |
| **عمليات ٥٠٠ج ×٥ساعات=** | ٢٥٠٠ | |
| **أشعة ٣٠٠ج ×٤ مرات=** | ١٢٠٠ | |
| **تحاليل ٩٠ ج × ١٠تحليل =** | ٩٠٠ | |
| **إجمالي تكاليف علاج المريض** | | ١٤٦٠٠ |
| **+ نصيبه من التكاليف الإدارية (١٠×٥٠٠)** | | ٥٠٠٠ |
| **إجمالي تكاليف علاج المريض** | | ١٠٠٨٠٠ |

# الفصل الرابع

# محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية

**أهداف الفصل**:

يهدف هذا الفصل إلى تعريف الطالب أو القارئ بمفهوم النشاط الزراعي ومكوناته، وأهم الخصائص المميزة له، وأهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية، بالإضافة إلى تعريف الطالب بكيفية تصميم قوائم التكاليف الزراعية لكل من نشاط الإنتاج النباتي ونشاط الإنتاج الحيواني في المنشآت الزراعية.

**عناصر الفصل**:

٤/١. مقدمة.

٤/٢. مفهوم النشاط الزراعي.

٤/٣. مكونات النشاط الزراعي.

٤/٤. خصائص النشاط الزراعي وانعكاساتها على محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية.

٤/٥. مفهوم وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية.

٤/٦. مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية.

٤/٧. قوائم التكاليف لنشاط الإنتاج النباتي.

٤/٨. قوائم التكاليف لنشاط الإنتاج الحيواني.

٤/٩. تطبيقات الفصل.

**١/٤. مقدمة:**

يعتبر القطاع الزراعي من أهم القطاعات التي تُسهم في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية في مصر، حيث يُعد القطاع الزراعي أحد أهم الركائز الأساسية التي تسعى إلى توفير احتياجات أفراد المجتمع من الغذاء، بغرض تحقيق الأمن الغذائي والتنمية الزراعية المستدامة، من خلال ما ينتج عنه من المحاصيل الزراعية النباتية ومن منتجات الحيوانات الزراعية والثروة الداجنة والسمكية وغيرها من مخرجات النشاط الزراعي هذا من ناحية، ويعمل القطاع الزراعي من ناحية أخرى على توفير كثير من الخامات اللازمة للصناعات الأساسية في مصر التي تعتمد على الخامات الزراعية وفى مقدمة هذه الصناعات صناعة الغزل والنسيج، وصناعة الزيوت والصناعات المرتبطة بالجلود.

ونظرًا لأهمية القطاع الزراعي فإنه من الأهمية بمكان تناول دور الفكر المحاسبي في معالجة المشاكل التي تواجه القطاع الزراعي، من خلال تناول دور وأهمية محاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية بصفة خاصة في توفير بيانات ومعلومات التكاليف التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد اتخاذ القرارات التي تتعلق بالقطاع الزراعي والأنشطة التي يتضمنها.

### ٢/٤. **مفهوم النشاط الزراعي** :

قد يعتقد كثير من غير الزراعيين أن النشاط الزراعي هو عبارة عن عملية زراعة الأرض التربة الزراعية فقط، ولعل القليل من غير المهتمين بالقطاع الزراعي يدرج نشاط إنتاج وتربية الحيوان ضمن النشاط الزراعي. أما المهتمين بالنشاط الزراعي والزراعيون يرون أن النشاط الزراعي هو كل ما له صلة بالأرض الزراعية والحيوان، بما في ذلك العمليات الصناعية المختصة بالصناعات الغذائية، وهذا يعتبر المفهوم الشامل للنشاط الزراعي.

يُعرف النشاط الزراعي من وجهة النظر المحاسبية على أنه النشاط الذي يبدأ مع توافر عناصر الإنتاج بمفهومها الاقتصادي (الأرض، العمل، رأس المال، الإدارة) اللازمة لإنتاج الغذاء بصفة أساسية وبعض المنتجات الثانوية أو الفرعية كالأصواف الجلود والأسمدة، وينتهى بتسليم منتجات الأنشطة الزراعية إلى مستخدميها.

كما يُعرف النشاط الزراعي بشكل أكثر شمولاً على أنه النشاط الذي تتضافر فيه عوامل الطبيعية (الظروف المناخية والتربة) مع عوامل الإنتاج (الأرض، العمل، رأس المال، الإدارة)، بغرض توفير الإنتاج الزراعي بما يلبي أهداف التنمية المستدامة (البيئية، الاجتماعية، الاقتصادية).

### ٣/٤. **مكونات النشاط الزراعي**:

يتضمن النشاط الزراعي العديد من الأنشطة الفرعية الذى يعتبر كل منها نشاطاً مستقلاً عن الأنشطة الفرعية الأخرى، وإن كانت العلاقة بين هذه الأنشطة الفرعية المستقلة قائمة. ولأغراض المحاسبة عن تكلفة النشاط الزراعي يمكن تصنيف النشاط الزراعي إلى خمسة أنشطة زراعية رئيسية تتمثل في نشاط الإنتاج النباتي(المحاصيل)،ونشاط إنتاج الحدائق والبساتين، ونشاط الإنتاج الحيواني ونشاط الثروة السمكية ونشاط تحسين واستصلاح الأراضي. ويلاحظ أن هذا التصنيف لا يشتمل على بعض الأنشطة التي تدخل ضمن الأنشطة الزراعية – وفقاً لما هو وارد بالكتابات الزراعية– مثل نشاط الصناعات الغذائية على اعتبار أنه نشاطاً صناعياً أكثر من كونه نشاطاً زراعياً. وفيما يلي يتم تناول الأنشطة الزراعية بإيجاز.

### ١. **نشاط الإنتاج النباتي**:

يحتل نشاط الإنتاج النباتي المرتبة الأولى بين أنشطة الإنتاج الزراعي، ويمكن تصنيف منتجات الإنتاج النباتي التي تكون في صورة محاصيل في تسع مجموعات رئيسية تتمثل في:

| المجموعات | محاصيل الإنتاج النباتي |
|---|---|
| ١- مجموعة الحبوب | القمح، الشعير، الذرة الشامية والرفيعة، الأرز. |
| ٢- مجموعة الألياف | القطن، الكتان. |
| ٣- مجموعة الأعلاف | البرسيم. |
| ٤- مجموعة البقوليات | الفول البلدي، العدس. |
| ٥- مجموعة البذور الزيتية | فول الصويا، عباد الشمس، السمسم، الفول السوداني. |
| ٦- مجموعة المحاصيل السكرية | قصب السكر، وبنجر السكر. |
| ٧- مجموعة الخضر | الطماطم، البطاطس، الفلفل والباذنجان، الخضر البصلية. |
| ٨- مجموعة الفاكهة | الموالح، منتجات النخيل. |
| ٩- مجموعة نباتات الزينة | نبات البوتس ، الصبار. |

### ٢. **نشاط إنتاج البساتين (الفاكهة)**:

يعتبر نشاط إنتاج الفاكهة بأنواعها وأشكالها المتعددة والمختفة(التفاح، المانجو، العنب ،....الخ ) من اهم أنشطة الإنتاج الزراعي ،وفى هذا المجال يتم المحاسبة على المشتل الذى ينتج الشتلات(الشجيرات) ثم المحاسبة عن الحديقة من وقت غرس الشجيرات حتى تنتج الأشجار إنتاجاً اقتصاديا، وتكاليف هذه المرحلة تعتبر تكاليف رأسمالية تمثل تكلفة الأشجار كأصل ثابت، يلى ذلك مرحلة حساب إيرادات وتكاليف استغلال الحديقة وبيع الثمار وهذا يتم سنويا طوال فترة استغلال الحديقة.

### ٣.**نشاط الإنتاج الحيواني**:

يعتبر نشاط الإنتاج الحيواني من أهم الأنشطة الزراعية التي تحتل مكانة متميزة بين أنشطة الإنتاج الزراعي، حيث أنه يتضمن العديد من الأنشطة الفرعية التي يرتبط كل منها بنوعية معينه من الحيوانات الزراعية، ويمكن تصنيف أنشطة الإنتاج الحيواني إلى:

**أ. نشاط إنتاج الماشية:**

يقصد بالماشية كل من الأبقار والجاموس، وتنقسم الماشية وفقًا لنوع المنتج الذى تقدمه إلى:

| | |
|---|---|
| **منتجات رئيسية** | **ماشية الألبان: وهى السلالات المتخصصة في إنتاج الألبان كالفريزيان.** |
| | **ماشية اللحوم: وهى السلالات المتخصصة في إنتاج اللحوم كالشارولية.** |
| | **ماشية ثنائية الغرض: وهى السلالات التي تنتج كل من الألبان واللحوم كالردانجلر.** |
| **منتجات ثانوية** | **الأسمدة: وهى مخلفات الماشية التي تخلط بالأتربة للحصول على الأسمدة.** |
| | **خدمات للمزارع: وهى عبارة عن الخدمات التي تقدمها الماشية للمزارع كإدارة الساقية وحرث الأرض الزراعية.** |
| | **الجلود: وهى عبارة عن ناتج ذبح الماشية.** |

**ب. نشاط إنتاج الأغنام:**

يقصد بالأغنام كل من الماعز والخراف، وتتمثل منتجات الأغنام الرئيسية والفرعية في:

| | |
|---|---|
| **منتجات رئيسية** | **الألبان واللحوم.** |
| **منتجات ثانوية** | **الجلود، والأصواف، والأسمدة.** |

**جـ. نشاط إنتاج الدواجن:**

يطلق لفظ الدواجن على الطيور والحيوانات الصغيرة مثل الدجاج، والرومى، والبط، والأوز، والحمام، ويمكن تقسيم منتجات الدواجن إلى:

| | |
|---|---|
| **منتجات رئيسية** | **البيض واللحوم.** |
| **منتجات ثانوية** | **مخلفات الذبح من ريش، ودم، أقدام، أمعاء.** |

**د. عسل النحل**:

يستخلص عسل النحل من النحل الذى يتغذى على منتجات الإنتاج النباتي للأراضي الزراعية كالبرسيم والبرتقال.

**٤. نشاط الثروة السمكية:**

تحتل الثروة السمكية المرتبة الثالثة من حيث مساهمتها في الدخل القومى الناتج عن النشاط الزراعي، وتشمل أسماك المصايد وأسماك المزارع.

**٥. نشاط تحسين واستصلاح الأراضي:**

يخلط كثير من غير الزراعيين بين مفهوم تحسين الأراضي واستصلاح الأراضي، حيث يقصد باستصلاح الأراضي تحويل التربة التي لم تزرع من قبل إلى تربة صالحة للنشاط الزراعي بكفاءة؛ أى زيادة الرقعة الزراعية (التوسع الأفقي للأرض الزراعية). أما تحسين الأراضي فهو عبارة عن التغير الكمي والنوعي في التربة المتدهورة زراعياً؛ أى زيادة إنتاجية الأراضي القائمة والمنزرعة (التوسع الرأسي للتربة الزراعية).

## ٤/٤. خصائص النشاط الزراعي وانعكاساتها على محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية:

يتسم النشاط الزراعي بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، والتي تؤثر على النظام المحاسبي بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة، وفيما يلى يتم تناول أهم هذه الخصائص وانعكاساتها على نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية.

### ١/٤/٤. تأثير الطبيعة على النشاط الزراعي:

تؤثر الطبيعة (نوع التربة، الحرارة، الصقيع ....إلخ) تأثيراً ملحوظًا على كمية ونوع ومدة إنتاج النشاط الزراعي، مما يترتب عليه عدة انعكاسات منها صعوبة تقدير حجم الإنتاج الزراعي، وصعوبة تقدير التكلفة الحقيقية له خاصةً المنتجات التي لم تُحصد بعد التي لا تزال في دور النمو، مما يؤدى إلى صعوبة إجراء المقارنات بين إنتاج وتكاليف الإنتاج الزراعي في مزرعة ومزرعة أخرى، أو لنفس المزرعة من وقت

إلى آخر، بالإضافة إلى صعوبة تخطيط الأنشطة الزراعية وإعداد الموازنات التخطيطية لها.

**٢/٤/٤. موسمية الإنتاج والدورات الزراعية:**

يتميز معظم الإنتاج الزراعي بموسمية الإنتاج؛ أى أن المحصول يكمل نضجة ويصبح قابل للحصاد والتسويق في مواسم معينة من السنة، كما يتميز الإنتاج الزراعي بنظام الدورات الزراعية بغرض استخدام الأراضي الزراعية أطول فترة ممكنة، حيث أنه عند تخطيط الدورة الزراعية يتم أولاً إختيار المحصول الرئيسي (قطن أرز قمح ...إلخ) ثم تحديد طريقة استغلال الأرض باقى الفترة الزراعية. ويترتب على اختلاف مواعيد الزراعة والحصاد اختلاف كمية المعروض من الإنتاج الزراعي في الأسواق عن الخطة المحددة مقدماً والمطلوب منها، ووجود ظاهرة البطالة الموسمية وما يصاحبها من مشكلات في القطاع الزراعي، بالإضافة إلى ضرورة تبويب الإنتاج الزراعي إلى إنتاج زراعي موسمي (شتوي، صيفي، نيلي)، وضرورة أن تتفق السنه المالية الزراعية مع هذه المواسم حتى لا يؤدى ذلك إلى صعوبة عملية الجرد في نهاية كل فترة محاسبية، وعدم تداخل السنوات الفترات المالية اختلاف السنة المالية الزراعية عن السنة الضريبية، مما يزيد من المشاكل المالية مع الهيئات الحكومية.

كما قد يؤدي اختلاف الدورة الزراعية للحاصلات الزراعية إلى أن تظل بعض الزراعات فترات طويلة، مما يمنع استغلال الأرض لمحصول رئيسى آخر في الفترة التالية، فتستغل بعض المساحات في إنتاج زراعات ثانوية أوتظل بعض المساحات دون استغلال، مما يستلزم تبويب تكاليف كل نشاط والعائد منه ودراسة الطاقة العاطلة والبدائل المختلفة التي تمنع وجود مثل هذه الطاقات وما يترتب عليها من تكاليف غير مستغلة.

**٣/٤/٤. تنوع وتداخل الأنشطة الزراعية:**

تقوم معظم المنشآت الزراعية بإنتاج عدة منتجات زراعية في آن واحد باستخدام نفس مستلزمات الإنتاج، فقد تقوم المنشأة الزراعية بنشاط الإنتاج النباتي ونشاط الإنتاج الحيواني معاً أو تقوم بإنتاج عدة محاصيل زراعية أو القيام بتربية الحيوان بغرض إنتاج الألبان واللحوم معًا، كما قد تقوم بإنتاج الدواجن بغرض إنتاج البيض

والتسمين معًا. ويؤثر تعدد وتنوع المنتجات الزراعية على محاسبة التكاليف من عدة نواح، حيث يتطلب الأمر ضرورة توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات المتعددة من أجل تحديد تكلفة كل منتج بدقة، وضرورة تحديد تكلفة المنتجات العرضية تقدير قيمتها البيعية في حالة صعوبة تقدير تكلفتها.

كما أنه في حالة تبادل المنافع بين أنشطة الإنتاج الزراعي (النباتي، الحيواني) كأن تستفيد الحاصلات الزراعية من السماد البلدي كمنتج عرضى (ثانوي) للنشاط الحيواني، تستفيد الحيوانات من المحاصيل باستخدامها كأعلاف للماشية، فيتطلب الأمر ضرورة تحديد تكلفة ما استفاد به كل نشاط زراعي معين من منتجات الأنشطة الزراعية الأخرى.

### ٤/٤/٤. **ارتباط المزارع وأسرته بالمزرعة**:

هناك ارتباط وثيق بين المزارع وأفراد أسرته والمنشأة الزراعية من خلال عملهم بالأنشطة الزراعية فيها، وفى نفس الوقت يحصل المزارع وأفراد أسرتة على احتياجاتهم من المنتجات الزراعية سواء كانت نباتية أوحيوانية من المزرعة، ويقوم المزارع أيضًا بدفع بعض الأجور العينية (منتجات زراعية) من المزرعة للعاملين الآخرين بالمزرعة.

ويترتب على هذه الخاصية ضرورة تقدير قيمة الجهود التي يبذلها المزارع وأفراد أسرته في ضوء الأجور السائدة في المنطقة التي توجد بها المزرعة، وتقدير قيمة المنتجات الزراعية التي سحبها المزارع وأفراد أسرته على أساس القيمة السوقية لها على أن تضاف هذه القيمة على إيرادات المزرعة، وتلك التي قدمها للعاملين بالمزرعة على أساس القيمة السوقية لها على أن تضاف هذه الأجور إلى تكاليف المزرعة، بغرض تحديد تكاليف المزرعة بدقة والتوصل إلى نتائج الأعمال السليمة لها.

### ٥/٤/٤. **صغر حجم الوحدات الإنتاجية الزراعية مع كثرة عددها**:

أدت قوانين الإصلاح الزراعي إلى القضاء على الإقطاع الزراعي وتحديد الحد الأقصى لملكية الفرد ومن ثم زيادة عدد الملاك المزارعين، الأمر الذي أدى إلى زيادة رأس المال الثابت في النشاط الزراعي والذي يتمثل في قيمة الأرض والآلات التي تستخدم فيها وغيرها من الأصول، مما ترتب عليه ارتفاع التكاليف الثابتة بالنسبة

للتكاليف المتغيرة في النشاط الزراعي، مما يتطلب العمل على حُسن إستغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن.

**٦/٤/٤. ارتفاع قيمة الخدمات التسويقية للنشاط الزراعي:**

ظهرت الحاجة المُلحة للاستعانة بالخدمات التسويقية بسبب خاصية موسمية الإنتاج الزراعي، خاصةً التخزين كوسيلة لاستقبال المنتجات الزراعية وتنظيم تدفقها للأسواق وفقًا للحاجة إليها، بما يضمن عدم تدفقها مرة واحده مما يؤدى إلى هبوط أسعارها إلى مستويات تقل كثيراً عن تكاليف إنتاجها، فضلاً عن استهلاكها في فترات قليلة وندرتها في الأسواق في الفترات التالية للحصاد، كذلك تتصف غالبية المنتجات الزراعية بقابليتها للتلف بدرجات متفاوتة، فقد تكون بعض المنتجات الزراعية كالقطن والحبوب بطيئة التلف، في حين أن هناك منتجات أخرى تتصف بسرعة قابليتها للتلف كبعض أنواع الخضر والفاكهة واللبن ومنتجاته.

كما تتصف غالبية المنتجات الزراعية بكبر حجمها أو وزنها بالنسبة إلى قيمتها، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية كالنقل والتخزين، الأمر الذي قد يعوق تدفق هذه المنتجات من أماكن إنتاجها إلى أماكن استهلاكها، مما يتطلب ضرورة تصميم نظام تكاليف يعمل على رقابة وخفض هذه التكاليف والوصول بها للمستوى المخطط لها.

**٥/٤. مفهوم وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية:**

تقوم المحاسبة الزراعية على تطويع وتطبيق الأُسُس والمبادئ والإجراءات المحاسبية في المنشآت التي تمارس نشاط أو أنشطة زراعية. وتتضمن المحاسبة الزراعية المحاسبة المالية الزراعية، والمحاسبة الإدارية الزراعية، والمحاسبة عن التكاليف الزراعية، ومن ثم تعتبر محاسبة التكاليف الزراعية فرع من فروع المحاسبة الزراعية.

تُعرف محاسبة التكاليف الزراعية على أنها تطبيق لأُسُس ومبادئ ونظريات محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية، من خلال حصر وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير بيانات التكاليف التي تتعلق بالنشاط الزراعي، بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعي والرقابة عليه، وتخطيط التكاليف وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة به.

يهدف أى نظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة له مقدمًا، وتقاس كفاءة النظام بمدى قدرته على تحقيق هذه الأهداف. ويعتبر نظام محاسبة التكاليف الزراعية أحد النظم الفرعية لنظام محاسبة التكاليف، الأمر الذى يعنى أن الأهداف العامة لنظام محاسبة التكاليف الزراعية ما هى إلا مجموعة الأهداف التي يسعى نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيقها إرتباطاً بالنشاط الزراعي. ويمكن تناول أهداف نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية على النحو التالي.

### ١/٥/٤. **قياس تكاليف النشاط الزراعي**:

يُعد قياس تكلفة النشاط الزراعي أولى أهداف نظام التكاليف في المنشأة الزراعية، حيث يساعد قياس تكلفة النشاط الزراعي في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة (وحدة النشاط الزراعي)، مما يؤدي إلى تحديد نتيجة أعمال المنشأة الزراعية ومركزها المالي. كما يوفر قياس تكلفة النشاط الزراعي أساس لكفاءة وفعالية الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية، مما يتطلب التصميم والتشغيل الجيد لنظام محاسبة التكاليف الزراعية ، من أجل تحقيق القياس السليم والدقيق لعناصر التكاليف الفعلية للنشاط الزراعي.

### ٢/٥/٤. **رقابة تكاليف النشاط الزراعي**:

يُقصد برقابة تكاليف النشاط الزراعي مقارنة التكاليف الفعلية لكل نشاط زراعي بالتكلفة المعيارية المحددة مقدمًا له، بهدف تحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها بغرض تدعيم الانحرافات الموجبة (انحرافات الوفر) واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تساعد في تخفيض أو القضاء على الانحرافات السالبة (انحرافات الإسراف)، من أجل تحقيق الكفاءة الإنتاجية لكل عنصر من عناصر التكاليف.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أهمية عامل الوقت فكلما تحددت الانحرافات في الوقت المناسب أدى ذلك إلى سرعة تصحيح أوجه الانحرافات السالبة وتدعيم أوجه الانحرافات الموجبة. هذا، ولتحقيق فعالية وكفاءة الرقابة على التكاليف الزراعية فيتطلب الأمر التحديد الجيد لمعايير عناصر تكلفة كل نشاط زراعي والقياس السليم لتكلفته، مما يساعد في تحقيق أهداف الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية.

**٣/٥/٤. تخطيط تكاليف النشاط الزراعي:**

يرتبط التخطيط بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، وغالباً ما تترجم هذه الأهداف في صورة خطة كمية مالية يطلق عليها الموازنة التخطيطة، والتي تُعد بمثابة أداة للتخطيط والتنسيق بين الأنشطة الزراعية، ومُرشد لتنفيذ هذه الأنشطة الزراعية من ناحية ومعيار لرقابة وتقييم أداء وتكاليف هذه الأنشطة من ناحية أخرى.

ولكى تؤدي الموازنات التخطيطية دورها بكفاءة وفعالية فيجب أن تتضمن الموازنة بيانات التكلفة المعيارية المعتمدة من قِبل الإدارة كأهداف تسعى إلى تحقيقها، حيث تأخذ التكلفة المعيارية في الاعتبار ما حققته المنشأة في الماضي، والإمكانيات المتاحة لها حالياً، بالإضافة إلى الظروف المتوقع أن تحدث خلال فترة سريان المعيار. هذا، وتظهر أهمية دور نظام محاسبة التكاليف الزراعية في إمداد إدارة المنشأة بالبيانات اللازمة لأغراض التخطيط لعناصر التكاليف الزراعية، واتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

**٤/٥/٤. اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الزراعي:**

يواجه النشاط الزراعي العديد من المشاكل المتعلقة بتمويل وإنتاج وتسويق الإنتاج الزراعي وغيرها من المشاكل. ويتمثل دور نظام محاسبة التكاليف الزراعية في مواجهة هذه المشاكل في توفير البيانات والمعلومات السليمة والدقيقة في الوقت المناسب التي تساعد في حلها، من خلال مساعدة الإدارة في رسم السياسات التمويلية والإنتاجية والتسويقية وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة الزراعية التي من شأنها تحسين كفاءة وفعالية وربحية النشاط الزراعي. ومن أمثلة القرارات التي تتخذها إدارة المنشآت الزراعية:

- قرار الاستمرار في زراعة محصول معين أو التوقف عن زراعته.
- قرار تحديد المزيج الأمثل لإنتاج الأرض الزراعية.
- قرار شراء أو استئجار الميكنه الزراعية.
- قرار قبول أو رفض نشاط زراعي معين.

## ٦/٤. مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية:

يرتكز نظام محاسبة التكاليف بصفة عامة بغض النظر عن النشاط مجال التطبيق على مجموعة من المقومات الرئيسية التي تساعد في أداء وظائفه وتحقيق أهدافه. وفي ضوء ذلك يتطلب تحقيق أهداف نظام محاسبة التكاليف الزراعية الاستناد إلى هذه المقومات التي تُعد بمثابة دعائم أساسية يستطيع من خلالها تحقيق الغرض منه. وفيما يلي يتم تناول هذه المقومات بما يتفق مع طبيعة النشاط الزراعي.

### ١/٦/٤. وحدات الأنشطة الزراعية:

يُقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ كأساس لقياس تكاليف هذا النشاط والتي تنسب إليها عناصر تكاليفه. ولكل نشاط وحدة قياس للمنتج النهائي له، ومن ثم تتعدد وحدات النشاط بتعدد المنتجات التي يتضمنها كل نشاط زراعي. هذا، ويجب الأخذ في الاعتبار أن الاختيار الصحيح لوحدة النشاط يترتب عليه دقة قياس ورقابة وتخطيط تكاليف النشاط الزراعي. وفيما يلي أمثلة لوحدات بعض الأنشطة الزراعية:

| النشاط الزراعي | إنتاج النشاط الزراعي | وحدة النشاط الزراعي |
|---|---|---|
| الإنتاج النباتي | القطن | القنطار |
| | القمح/ الأرز/ الذرة/ الشعير/ البرسيم | الأردب |
| الإنتاج الحيواني | تربية الماشية بغرض التسمين | الرأس الواحدة أو الكيلو جرام لحم حى مذبوح |
| | تربية الماشية بغرض إنتاج الألبان | الكيلو جرام لبن أو الطن لبن |
| | السماد | المتر المكعب |
| | تشغيل الماشية | الساعة/ أمر تشغيل |
| الإنتاج الداجني | تربية الدواجن بغرض التسمين | الدجاجة الواحدة |
| | التفريخ | مائة كتكوت |
| | تربية الدواجن بغرض إنتاج البيض | كرتونة البيض (٣٠ بيضة) |

**٢/٦/٤. دليل مراكز تكاليف الأنشطة الزراعية:**

نظراً لتعدد وتداخل الأنشطة الزراعية وما ينتج عنها من منتجات، ولحصر وقياس تكاليف كل نشاط تمهيداً لتحميلها على وحدات كل نشاط، بالإضافة إلى الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية لكل نشاط، فيتطلب الأمر تقسيم المنشأة الزراعية إلى مراكز تكاليف. ويتوقف إعداد دليل لهذه المراكز على طبيعة كل نشاط زراعي وما يرتبط به من عمليات فنية والتنظيم الإداري له، ويمكن تقسيم مراكز التكاليف في المنشآت الزراعية ( أرقام المراكز وفق ما ورد في النظام المحاسي الموحد ) إلى:

**١/٢/٦/٤. مراكز تكاليف الإنتاج الزراعي (٥):**

تعكس مراكز تكاليف الإنتاج النشاط الرئيسى الذى تقوم به المنشأة الزراعية مثل مراكز الإنتاج النباتي، ومراكز الإنتاج الحيواني، ومراكز الإنتاج السمكى، ومراكز استصلاح واستزراع الأراضي. ويمكن تقسيم مراكز الإنتاج الرئيسية إلى مراكز إنتاج فرعية، فعلى سبيل المثال يمكن تقسيم مراكز الإنتاج النباتي إلى مراكز إنتاج المحاصيل الحقلية ومراكز إنتاج المحاصيل البستانية ومراكز إنتاج نباتات الزينة. كما يمكن تقسيم مراكز الإنتاج الحيواني إلى مراكز إنتاج اللحوم ومراكز إنتاج الألبان وهكذا. ويمكن توضيح ذلك على سبيل المثال لا الحصر في إحدى المنشآت الزراعية على النحو التالي:

**٥. مراكز تكاليف الإنتاج الزراعي:**

**١/٥. مراكز الإنتاج النباتي.**

١/١/٥. مراكز إنتاج المحاصيل الحقلية.

٢/١/٥. مراكز إنتاج المحاصيل البستانية.

٣/١/٥. مراكز إنتاج نباتات الزينة.

**٢/٥. مراكز الإنتاج الحيواني.**

١/٢/٥. مراكز إنتاج اللحوم (ماشية التسمين).

٢/٢/٥. مراكز إنتاج الألبان (ماشية الألبان).

**٢/٢/٦/٤. مراكز تكاليف الخدمات العامة (الفنية) (٦):**

ترتبط مراكز تكاليف الخدمات العامة بشكل غير مباشر بالمنتج الزراعي، حيث تقوم هذه المراكز بأداء نشاط خدمي (فني) بغرض خدمة ومساعدة المراكز الأخرى في المنشأة الزراعية على مزاولة نشاطها. ومن أمثلة هذه المراكز مركز التخزين حيث يوجد مخازن للتقاوى والبذور ومخازن للأسمدة ومخازن للأعلاف، ومركز الصيانة، ومركز النقل. ويمكن توضيح ذلك على سبيل المثال لا الحصر في إحدى المنشآت الزراعية على النحو التالي:

| **٦. مراكز الخدمات العامة (الفنية):** |
| --- |
| ٦/١. مركز التخزين. |
| ٦/١/١. مركز تخزين التقاوى. |
| ٦/١/٢. مركز تخزين البذور. |
| ٦/١/٣. مركز تخزين الأسمدة. |
| ٦/٢. مركز النقل. |
| ٦/٣ مركز الصيانة. |

**٣/٢/٦/٤. مراكز الخدمات التسويقية (٧):**

تقوم مراكز الخدمات التسويقية بالأنشطة التي تتعلق بتسويق وتوزيع منتجات المنشأة الزراعية. ومن أمثلة هذه المراكز مراكز التخزين والنقل والبيع والبحوث التسويقية. ويمكن توضيح ذلك على سبيل المثال لا الحصر في إحدى المنشآت الزراعية على النحو التالي:

| **٧. مراكز الخدمات التسويقية:** |
| --- |
| ٧/١. مركز التخزين. |
| ٧/١/١. مركز تخزين المحاصيل الحقلية. |
| ٧/١/٢. مركز تخزين المحاصيل البستانية. |

٢/٧. مركز النقل للخارج.

٣/٧. مركز البيع.

٤/٧. مركز البحوث التسويقية.

**٤/٢/٦/٤. مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية** (٨):

تتمثل مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية في مراكز خدمات الأجهزة المالية والإدارية وأجهزة الإشراف والرقابة والمتابعة لجميع المراكز الأخرى التي تتكون منها المنشأة الزراعية، ويمكن تقسيم هذه المراكز إلى مجموعتين: تتضمن **المجموعة الأولى** مراكز الشئون المالية والتمويلية مثل مركز الحسابات ومركز التكاليف ومركز الميزانية ومركز العمليات التمويلية، أما **المجموعة الثانية** فتتضمن مراكز الشئون الإدارية مثل مركز شئون الأفراد ومركز المشتريات ويمكن توضيح ذلك على سبيل المثال لا الحصر في إحدى المنشآت الزراعية على النحو التالي:

**٨. مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية:**

١/٨. مراكز الشئون المالية والتمويلية.

١/١/٨. مركز التكاليف.

٢/١/٨. مركز الميزانية.

**٢/٨. مراكز الشئون الإدارية.**

١/٢/٨. مركز شئون الأفراد.

٢/٢/٨. مركز المشتريات.

**٥/٢/٦/٤. مراكز تكاليف العمليات الرأسمالية** (٩):

تقوم مراكز تكاليف العمليات الرأسمالية بعمليات إنشاء الأصول الثابتة مثل إنشاء المباني أو إنشاء حظائر للماشية أو إقامة عنابر للدواجن شق الترع والمصارف.

وقد يكون من المناسب الإشارة إلى أنه في حالة تربية الماشية لأغراض إنتاج اللبن فإن الماشية تعتبر أصل ثابت، وكل ما يُنفق عليها من وقت شرائها أو ولادتها حتى تنتج لبن بكمية اقتصادية يعتبر تكلفة لهذا الأصل، ويحسب له إهلاك سنوى يدرج ضمن تكاليف التشغيل للفترة، وأيضًا في حالة تربية الدواجن لإنتاج البيض، حيث تعتبر الدواجن الأمهات أصل ثابت ويحسب له إهلاك سنوى، كذلك في حالة الحدائق والبساتين فإن كل ما يُنفق على الأشجار من وقت غرسها حتى تصبح أشجار مثمرة يعتبر تكاليف رأسمالية ويحسب لها إهلاك سنوى، وتظهر قيمة الأشجار كأصل ثابت في قائمة المركز المالى للمنشأة الزراعية.

ويمكن توضيح بعض مراكز تكاليف العمليات الرأسمالية على سبيل المثال لا الحصر في إحدى المنشآت الزراعية على النحو التالي:

**٩. مراكز تكاليف العمليات الرأسمالية:**

١/٩. مركز إنشاء المباني.

٢/٩. مركز إنشاء حظائر الماشية.

٣/٩ مركز شق الترع والمصارف.

### ٣/٦/٤. دليل عناصر التكاليف الزراعية:

يتطلب قيام المنشأة بالأنشطة الزراعية المختلفة وتحقيق أهدافها ضرورة تحمل تكاليف من أجل توفير احتياجات هذه الأنشطة من مواد وأجور وخدمات، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات ينبغي حصر عناصر التكاليف وتتبعها بغرض تحميلها على المنتجات المستفيدة منها. ويتطلب حصر وتتبع عناصر التكاليف الزراعية ضرورة إعداد دليل لهذه العناصر وتبويبها وفقًا لنوعها أو طبيعتها إلى ثلاثة فئات تتمثل في:

#### ١/٣/٦/٤. المواد (المستلزمات السلعية):

تتمثل المواد في عناصر التكاليف التي تستخدم في النشاط وتكون في صورة أى شئ مادي ملموس، مثل المواد الخام الرئيسية كالتقاوى والبذور والأسمدة في نشاط الإنتاج النباتي، والأعلاف وألبان التغذية في نشاط الإنتاج الحيواني، بالإضافة إلى

المواد المساعدة كالأدوية الطبية والمبيدات والوقود والزيوت والشحوم ومواد التعبئة والتغليف وقطع الغيار والأدوات الكتابية والمطبوعات وغيرها.

**٢/٣/٦/٤. الأجور (تكلفة العمالة) :**

تشمل الأجور التضحيات الاقتصادية التي تتكبدها المنشأة الزراعية مقابل الجهد البشرى الذى يبذله العاملون فيها. ولا يقتصر هذا العنصر على الأجور النقدية بل يشمل أيضاً ما تتحمله المنشأة الزراعية من تكلفة المزايا العينية التي تقدم لهؤلاء العاملين من أغذية وملابس وعلاج طبي ونشاط ترفيهي واجتماعي، بالإضافة لما تتحمله من تأمينات اجتماعية وصحية عن هؤلاء العاملين.

**٣/٣/٦/٤. الخدمات:**

تشمل الخدمات التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة الزراعية في سبيل مزاولة نشاطها، وتتضمن البنود التي لا يمكن اعتبارها مواد ولا أجور، مثل تكاليف التخزين والنقل والإيجار والإهلاك والتأمين ....إلخ. ويمكن على سبيل المثال إعداد دليل عناصر التكاليف اللازمة لنشاط الإنتاج الحيواني على النحو التالي:

**٣. عناصر التكاليف:**

**٣١. المواد (المستلزمات السلعية):**

**٣١١ خامات رئيسية.**

٣١١١ علف أخضر.

٣١١٢ علف جاف.

٣١١٣ علف مُصنع.

٣١١٤ ألبان للتغذية.

**٣١٢ خامات مساعدة.**

٣١٢١ أدوية طبية.

٣١٢٢ مواد للافتراش.

٣١٢٢١ أتربة.

٣١٢٢٢ قش.

٣١٢٢٣ تبن.

٣١٢٣ وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل.

٣١٢٤ قطع غيار ومهمات تشغيل.

٣١٢٥ أدوات كتابية وكتب.

٣١٢٦ مياه وإنارة.

**٣٢ الأجور:**

**٣٢١ أجور نقدية.**

٣٢١١ أجور عمالة دائمة.

٣٢١١١ أجور كلافين.

٣٢١١٢ أجور عناية وتربية.

٣٢١١٣ أجور رعاية.

٣٢١١٤ أجور عمال حراسة وأمن.

٣٢١١٥ أجور عمال نظافة.

٣٢١٢ أجور عماله مؤقته.

**٣٢٢ مزايا عينيه.**

٣٢٢١ أغذية.

٣٢٢٢ ملابس.

٣٢٢٣ علاج طبى.

٣٢٢٤ نشاط ترفيهى واجتماعي.

**٣٢٣ تأمينات اجتماعية وصحية.**

٣٢٣١ تأمينات اجتماعية.

٣٢٣٢ تأمينات صحية.

**٣٣ الخدمات:**

٣٣١ إيجار الحظائر والإسطبلات.

٣٣٣ إهلاك الاصول الثابتة.

٣٣٣ صيانة.

٣٣٤ التأمين ضد الحريق والسرقه والنفوق.

٣٣٥ النقل والانتقالات العامة والمواصلات.

**٣٣٦ أخرى.**

### ٤/٦/٤. المستندات (المجموعة المستندية) :

تعتبر المستندات وسيلة لجمع البيانات ومصدر رئيسي لإثبات وتسجيل العمليات في دفاتر وسجلات المنشأة الزراعية، بالإضافة إلى أنها تعتبر وسيلة اتصال بين إدارات وأقسام المنشأة ومع الأطراف الخارجية. أما الدورة المستندية فهى عبارة عن مجموعة من الإجراءات الواجب على إدارات وأقسام المنشأة اتباعها عند إنشاء وتوزيع وحفظ المستند.

ويمكن تبويب المستندات إلى مستندات داخلية وهى المستندات التي تعد داخل المنشأة الزراعية مثل طلب الشراء وأمر التوريد وأذون صرف المستلزمات كالبذور والتقاوي والأسمدة، ومستندات خارجية وهى المستندات التي تعد خارج المنشأة الزراعية وترد إليها من الأطراف الخارجية مثل فاتورة الشراء وإيصال الإيجار وإيصالات الكهرباء والمياه والتليفون وغيرها. كما يمكن تبويب المستندات حسب طبيعتها إلى:

**١/٤/٦/٤. مستندات تتعلق بعنصر المواد:** مثل طلب الشراء وأمر التوريد وتقرير الفحص والاستلام وإشعارات الإضافة والخصم وفاتورة المورد وأذون صرف النقدية.

**٢/٤/٦/٤. مستندات تتعلق بعنصر الأجور:** مثل بطاقة الوقت وبطاقة العمل وبيان الحالة المالية والاجتماعية للعامل وكشف الأجور.

**٣/٤/٦/٤. مستندات تتعلق بعنصر الخدمات:** مثل بيان ساعات تشغيل الحيوانات في المزرعة وعقود الإيجار.

**٤/٤/٦/٤. مستندات تتعلق بقياس إنتاج المزرعة:** مثل كشف حصر كميات المحاصيل وكشف حصر أعداد الحيوانات وكشف حصر عدد البيض اليومي.

**٥/٤/٦/٤. مستندات تتعلق ببيان حركة تصريف منتجات المزرعة:** مثل بيان بالكميات المباعة من كل محصول وصور فواتير البيع.

### ٥/٦/٤. الدفاتر والسجلات (المجموعة الدفترية):

تتطلب طبيعة نظام التكاليف وجود مجموعة من الدفاتر والسجلات التحليلية حتى تتمكن المنشأة من تسجيل حركة عناصر التكاليف، وتتعدد أنواع الدفاتر والسجلات التحليلية التي تحتفظ بها المنشأة الزراعية لأغراض نظام محاسبة التكاليف وتتوقف أنواعها وتصميمها على احتياجات الإدارة للبيانات والمعلومات التكاليفية. وبصفة عامة لكى يحقق نظام محاسبة التكاليف أهدافه بنجاح يجب توافر نوعان من السجلات التحليلية بصفة عامة كحد أدنى:

**النوع الأول:** يطلق عليه سجل التحليل النوعي لعناصر التكاليف الذي يتفق مع المرحلة الأولى لمحاسبة التكاليف التي تتعلق بحصر عناصر تكاليف النشاط، حيث يتم تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها إلى مواد وأجور وخدمات، وبالتالي لابد من وجود سجل تحليل نوعى لكل عنصر من هذه العناصر؛ فيوجد سجل لبنود المواد، وسجل لعنصر الأجور وسجل لعنصر الخدمات.

**أما النوع الثاني** من السجلات التحليلية فهو سجل التحليل الوظيفي لعناصر التكاليف والذى يتفق مع المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف وهى مرحلة المحاسبة عن

تكاليف استخدام العناصر في النشاط، حيث يتم تتبع كل عنصر تكلفة لحصر المستخدم منه وتعيين الأنشطة المستفيدة منه؛ فيوجد سجل تكاليف مراكز الإنتاج، وسجل تكاليف مراكز الخدمات العامة، وسجل تكاليف مراكز الخدمات التسويقية، وسجل الخدمات الإدارية والتمويلية، وأخيراً سجل تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية.

كما تحتاج إدارة المنشأة الزراعية إلى مجموعة إضافية من السجلات تعمل على توفير البيانات الإحصائية التي تساعد في أغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات التي تتعلق بالأنشطة الزراعية، ويطلق عليها السجلات الإحصائية ويمكن تقسيمها إلى:

**١. سجل حصر أعداد الحيوانات بالمزرعة:**

يهدف هذا السجل إلى حصر أعداد الحيوانات في كل فترة دورية (يوم، شهر،..)، ويحتوي على بيان رصيد أول الفترة من الحيوان وبيانات عن الإضافات في أعداد الحيوان سواء عن طريق المواليد أو مشتريات من الغير خلال الفترة، وبيانات عن الخصم من أعداد الحيوان كمبيعات من الحيوان أو ما ينفق منه خلال الفترة، ثم رصيد آخر الفترة، ويفضل وجود خانة للملاحظات تسجل بها بيانات إضافية مثل نتائج الكشف البيطري على الحيوان.

**٢. سجل حصر كميات والمحاصيل بالمزرعة:**

يتضمن هذا السجل البيانات المتعلقة بالمحاصيل الزراعية سواء بيانات عن أنواع المحاصيل والمساحة المنزرعة ووحدات المحاصيل، وكمية الإنتاج من المحاصيل، بالإضافة إلى إنتاجية الفدان وخانة للملاحظات.

**٣. سجلات تقييم الحيوانات والمحاصيل بالمزرعة:**

**أ. سجل تقييم الحيوانات بالمزرعة:**

يتضمن هذا السجل بيانات عن أنواع الحيوانات بالمزرعة والعدد الموجود من كل نوع في نهاية الفترة المالية مع تقييم الحيوانات سواء على أساس التكلفة أو على أساس سعر السوق. ويتم تحديد التكلفة على أساس ثمن الشراء بالإضافة إلى جميع التكاليف الأخرى التي تنفق على تربية الحيوان حتى يكتمل النمو، أما بالنسبة

للحيوانات التي تولد بالمنشأة فإنه يتم تقييمها على أساس سعر السوق بعد خصم نسبة يقدرها أحد الخبراء المختصين بالمنشأة تعادل هامش الربح الذى يتضمنه سعر السوق، وذلك للوصول إلى تكلفة هذه الحيوانات.

**ب. سجل تقييم المحاصيل بالمزرعة:**

يقيد بهذا السجل البيانات الخاصة بأنواع المحاصيل وبتقييم الكميات الموجودة من كل محصول في نهاية الفترة المالية، سواء بالتكلفة أو بالقيمة البيعية سواء على مستوى الوحدة من المحصول للمحصول كله.

**٤. سجل حصر مساحات أراضي المزرعة:**

يتضمن هذا السجل بيانات عن مساحات أراضي المنشأة الزراعية سواء تلك المستغلة فعلاً في الإنتاج النباتي أو الحيواني أو مقام عليها مباني بالمنشأة أو أراضي غير مستغلة، وكذلك النسب المئوية للمساحات المستغلة في كل نشاط زراعي والنسبة المئوية لإجمالي المساحة المستغلة والأراضي غير المستغلة في أى نشاط.

**٥. سجل تقييم المسحوبات من منتجات المزرعة سواء بواسطة أصحابها أو العاملين بها:**

يساعد هذا السجل في تحديد قيمة هذه المنتجات مما يفيد في القياس السليم لتكاليف وإيرادات المزرعة، حيث تعتبر مسحوبات العاملين بالمزرعة بمثابة مزايا عينية تضاف على عنصر الأجور للنشاط المستفيد، بينما يمكن اعتبار مسحوبات أصحاب المنشأة الزراعية من منتجات المزرعة بمثابة إيراد يضاف إلى إيرادات المزرعة. ويتضمن هذا السجل بيانات عن قيم المسحوبات من منتجات المزرعة يومياً مع تحديد ما تحمله العامل أيضاً والذى يعتبر من إيرادات المزرعة، وما يتبقى يمثل صافى ما تتحمله المزرعة والذى يمثل مزايا عينيه.

**٦. سجل حصر أوقات العاملين بالمزرعة:**

يتضمن هذا السجل بيانات عن الوقت الذى يقضيه كل عامل بالمزرعة في النشاط الزراعي، سواء خلال أوقات العمل العادية أو خلال الأوقات الإضافية للعمل، بالإضافة إلى بيان عن مجموع ساعات العمل. وعلى أساس هذا الوقت يحسب الأجر الذى يستحق للعامل كل فترة (يوم أو أسبوع أو شهر) ويحسب على أساس الوقت

الإضافي الأجر الإضافي المستحق للعامل. ويجب أن يتضمن هذا السجل صفحة لصاحب المزرعة وكذلك أفراد أسرته الذين يؤدون أعمالاً فعلية بالمزرعة لتقدير قيمة الأجور عن هذه الأعمال، والتي يجب أن تدخل أيضاً ضمن أجور الأنشطة المستفيدة منها وتحمل على تكاليفها.

### ٦/٦/٤. **تقارير وقوائم محاسبة التكاليف الزراعية**:

تعتبر القوائم والتقارير مخرجات نظام محاسبة التكاليف الزراعية، وتمثل قناة لتوصيل البيانات والمعلومات للأطراف الداخلية بالمنشأة وبصفة خاصة الإدارة لمساعدتها في أداء وظائفها المختلفة (الرقابة، التخطيط، اتخاذ القرارات). ولكى تحقق هذه القوائم والتقارير أهدافها يجب مراعاة عدة اعتبارات أساسية أهمها ما يلي:

١. البساطة والوضوح عند إعداد القوائم والتقارير بما يوفر صورة واضحة لكل الحقائق.
٢. إعداد وتوفير القوائم والتقارير لمستخدميها في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
٣. إعداد وتوفير القوائم والتقارير بصفة منتظمة ومتكررة (يومياً أو أسبوعيا شهرياً).
٤. أن تكفل القوائم والتقارير إجراء المقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط مقدماً.
٥. أن توفر التقارير التحليل والتفسير الكافي لأسباب الانحرافات، مما يساعد في اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة انحرافات الإسراف وتدعيم انحرافات الوفر.
٦. أن يتم مراجعة التقارير قبل إرسالها إلى مستخدميها.

هذا، ويراعى عند إعداد وتصميم قوائم التكاليف في المنشآت الزراعية ضرورة الأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط الزراعي، حيث يتم إعداد قائمة تكاليف لكل فرع من فروع النشاط الزراعي. وفيما يلي قوائم التكاليف التي تستخدم في المنشآت الزراعية:

#### أ. قائمة التكاليف الزراعية:

تتضمن قائمة التكاليف الزراعية جميع عناصر التكاليف الزراعية للنشاط الزراعي التي حدثت خلال الفترة، وكذلك البيانات التي تتعلق بالتغيرات في مخزون الإنتاج تحت التشغيل (زراعات قائمة) أول وآخر الفترة ومخزون الإنتاج

التام سواء أول الفترة آخر الفترة. ويتمثل الهدف الأساسي من إعداد هذه القائمة في تحديد التكاليف الزراعية للوحدات المنتجة والمباعة للنشاط الزراعي خلال الفترة.

**ب. قائمة نتيجة الأعمال (قائمة الدخل/ قائمة الأرباح والخسائر):**

تتضمن قائمة نتيجة الأعمال بيانات عن إيرادات مبيعات وتكاليف مبيعات الإنتاج للنشاط الزراعي (التكاليف الزراعية للوحدات المنتجة والمباعة، والتكاليف التسويقية)، بالإضافة إلى التكاليف الإدارية والإيرادات الأخرى والمصروفات الأخرى خلال الفترة. ويتمثل الهدف الأساسي من إعداد هذه القائمة في تحديد نتيجة الأعمال (أرباح خسائر) للنشاط الزراعي خلال الفترة.

هذا، ومن أمثلة التقارير التي تستخدم في المنشآت الزراعية على سبيل المثال التي تعمل في النشاط الداجني:

**أ. تقرير حصر أعداد البيض المستخدم في محطة التفريخ:**

يوضح هذا التقرير أعداد البيض تحت التفريخ أول الفترة بالإضافة إلى مشتريات البيض خلال الفترة وأعداد البيض المحول إلى محطة التفريخ من محطة تربية وتسمين الدجاج خلال الفترة، بغرض تحديد إجمالى البيض المتوفر في محطة التفريخ خلال الفترة، كذلك يوضح التقرير أعداد البيض التالف والبيض الجيد للتفريخ وأعداد البيض تحت التفريخ آخر الفترة، وأعداد البيض الفاقس والنافق من الكتاكيت، وأخيراً أعداد الكتاكيت المحولة إلى محطة تربية وتسمين الدجاج.

**ب. تقرير حصر أعداد الدجاج:**

يوضح هذا التقرير أعداد الدجاج المتوفر في محطة التسمين أول الفترة وما يرد إلى المحطة من مشتريات الدجاج خلال الفترة وأعداد الكتاكيت التي يتم استلامها من محطة التفريخ المشتراه من الغير، بغرض تحديد إجمالي الدجاج المتوفر في محطة التسمين خلال الفترة، كما يوضح هذا التقرير أعداد الدجاج التي تم بيعها خلال الفترة، وأعداد الدجاج التي تم استهلاكها في المحطة خلال الفترة والنافقة من الدجاج، وأخيراً عدد الدجاج المتبقي في المحطة آخر الفترة.

**٤/٧. قوائم التكاليف لنشاط الإنتاج النباتي:**

يتضمن نشاط الإنتاج النباتي إنتاج المحاصيل الحقلية والبستانية ونباتات الزينة والنباتات العطرية والطبية، ويشمل إنتاج المحاصيل الحقلية إنتاج محاصيل الخُضر مثل البطاطس والبطاطا والبسلة والطماطم والباذنجان وغيرها من هذه محاصيل، وكذلك إنتاج محاصيل البقول مثل الفول والعدس، ويشمل إنتاج المحاصيل البستانية إنتاج الفاكهه مثل المانجو والموز والعنب والتفاح وغيرها، ويشمل إنتاج نباتات الزينة إنتاج الفل والياسمين والريحان وغيرها، كما يشمل إنتاج النباتات العطرية والطبية إنتاج الكمون والشمر واليانسون والكراوية وغيرها.

ونظرًا لأهمية نشاط الإنتاج النباتي وما يتطلبه من تكاليف فإنه يجب تصميم نظام تكاليف لهذا النشاط يتضمن جميع مقومات نظام التكاليف، بغرض تحديد تكاليفه ونتيجة أعماله من ربح أو خسارة، مما يساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تتعلق به.

وفي الجزء التالي يتم تناول قوائم التكاليف لنشاط الإنتاج النباتي كأحد أهم مقومات نظام التكاليف، بهدف تحديد تكاليف ونتيجة أعمال نشاط الإنتاج النباتي، مع الأخذ في الاعتبار أن المنشأة الزراعية قد تنتج محصولاً واحداً قد تنتج أكثر من محصول، فيمكن إعداد قائمة للتكاليف الزراعية لمحصول زراعي واحد، إعداد قائمة التكاليف الزراعية مع تبويبها وفقًا لنوع المحصول في حالة إنتاج أكثر من محصول زراعي خلال الفترة، وفى هذه الحالة يحمل كل محصول زراعي بالتكاليف المباشرة الخاصة به، وتوزع التكاليف المشتركة أو غير المباشرة بين هذه المحاصيل حسب مدى استفادة كل محصول منها وفقًا لأُسُس التوزيع المناسبة.

هذا، ومن الأهمية بمكان قبل تناول قوائم التكاليف لنشاط الإنتاج النباتي فيتم تناول عناصر التكاليف التي تتحملها المنشآت الزراعية التي تعمل في مجال هذا النشاط، والتي يتم إدراجها في قوائم التكاليف التي تتعلق به. ويمكن تبويب عناصر التكاليف الزراعية لنشاط الإنتاج النباتي وفقًا لنوعها أو طبيعتها إلى مواد (مستلزمات سلعية) زراعية، وأجور زراعية، وخدمات زراعية على النحو التالي:

**أ. عنصر تكلفة المواد (المستلزمات السلعية) الزراعية:**

يتضمن عنصر تكلفة المواد الزراعية العديد من عناصر تكاليف المواد التي يتطلبها نشاط الإنتاج النباتي، وتتمثل في العناصر التالية على سبيل المثال لا الحصر:

١. التقاوي والبذور: تتضمن بذور كتقاوي القطن والكتان والبرسيم، أو ثمارًا كتقاوي القمح والأرز والذرة، أو أجزاء من سيقان كتقاوي قصب السكر والعنب والتين الشوكي، أو أوراق كورق اليمونيا، أو جذور مثل تقاوى البطاطا، أو بصيلات كتقاوي البصل وبعض الزهور وغيرها.
٢. الأسمدة: قد تكون الأسمدة أسمدة كيماوية مثل نترات الصوديوم والسوبر فوسفات والكربون والبوتاسا، أو أسمدة بلدية مثل السباخ الناتج من حيوانات المزرعة أو مكمورة أى صناعية تستخرج من السبلة المتبقاة من المواشى في حفرة مع خليط من التبن.
٣. الوقود والزيوت والشحوم والقوى المحركة اللازمة لتشغيل الآلات الزراعية.
٤. الأدوية والمواد الكيماوية اللازمة للتبخير ومقاومة الحشرات والآفات الزراعية.
٥. قطع الغيار ومهمات التشغيل.
٦. الحبال والمقاطف وغيرها من الأدوات اللازمة للزراعة.
٧. مواد التعبئة والتغليف اللازمة للمحاصيل الزراعية.
٨. الأدوات الكتابية اللازمة لنشاط الإنتاج النباتي.

**ب. عنصر تكلفة العمالة (الأجور) الزراعية:**

يشمل عنصر الأجور الزراعية التكاليف التي تتحملها المنشآت الزراعية في سبيل الحصول على خدمة العنصر البشري في نشاط الإنتاج النباتي، وتتمثل الأجور على سبيل المثال في البنود الرئيسية التالية:

١. **الأجور النقدية: وتتضمن:**
- أجور عمال تجهيز الأرض الزراعية وحرثها وتسويتها.
- أجور عمال تجهيز وزراعة التقاوي.
- أجور عمال الرعاية والخدمة (رى– تسميد– تنقية– عزيق).

- أجور عمال جنى المحصول ونقلة إلى مخازن المحاصيل.
- أجور المشرفين والملاحظين والفنيين.
- أجور عمال تشغيل وصيانة الآلات الزراعية.
- أجور عمال حراسة وأمن الأرض الزراعية.
- الأجور المدفوعة مقابل الأبحاث والتجارب الزراعية.
- أجور ومكافآت العاملين بمراكز البيع والتوزيع والسائقين.
- أجور ومكافآت مجلس الإدارة.

٢. **المزايا العينية:**

تتضمن المزايا العينية ما تتحمله المنشآت الزراعية من تكلفة المزايا العينية المقدمة للعاملين بها في صورة منتجات، وأغذية وملابس، وعلاج طبى، وأنشطة رياضية واجتماعية وترفيهية.

٣. **التأمينات الاجتماعية والصحية للعاملين التي تتحملها المنشآت الزراعية.**

**جـ عنصر الخدمات الزراعية: ويمثل تكلفة الخدمات المقدمة للمنشأة الزراعية مثل:**

- الإيجار أو القيمة الإيجارية للأرض الزراعية.
- إيجار الآلات الزراعية من جرارات أو حصادات.
- إيجار ومخازن الشون.
- التأمين على المباني والآلات الزراعية.
- إهلاك المباني والآلات والمعدات الزراعية.
- صيانة المباني والآلات والمعدات الزراعية.
- تكاليف النقل والانتقالات.
- أخرى.

هذا، ويمكن أيضًا تبويب عناصر التكاليف الزراعية التي يتم إدراجها في قوائم التكاليف الزراعية وفقًا لعلاقتها بوحدة نشاط الإنتاج النباتي إلى:

**١. تكاليف زراعية مباشرة:**

وهى عبارة عن التكاليف التي تحدث خصيصاً وتتحملها المنشآت الزراعية من أجل محصول معين، ومن ثم يسهل تخصيصها وتحميلها على هذا المحصول بدقة مثل:

- تكاليف التقاوى والبذور.
- الأسمدة الكيماوية والعضوية.
- أجور العمال الزراعيين.
- تكاليف جنى أوحصاد المحصول.
- تكاليف الخدمات الزراعية المباشرة.

**٢. تكاليف زراعية غير مباشرة:**

وهى عبارة عن التكاليف التي تتحملها المنشآت الزراعية ويستفيد منها أكثر من محصول، وبالتالي يصعب تخصيصها تحميلها على محصول معين مثل:

- تكاليف المبيدات الحشرية.
- إيجار الأرض الزراعية.
- إيجار الآلات الزراعية.
- أجور عمال رش المبيدات.
- أجور المشرفين والملاحظين والإداريين.
- تكاليف صيانة وإهلاك والتأمين على الآلات الزراعية.

وفيما يلي يتم تناول نموذج قائمة التكاليف الزراعية، ونموذج قائمة نتيجة الأعمال لنشاط الإنتاج النباتي:

١. نموذج قائمة التكاليف الزراعية لنشاط الإنتاج النباتي في المنشآت الزراعية:

**منشأة ...... الزراعية**

**قائمة التكاليف لمحصول......عن عام .....**

| بيان | إجمالي التكاليف | | عدد الوحدات | تكلفة الوحدة |
|---|---|---|---|---|
| | جزئي | كلي | | |
| **التكاليف الزراعية خلال الفترة** | | | | |
| **(١) التكاليف الزراعية المباشرة** | | | | |
| – تقاوي وبذور | xx | | | |
| – أسمدة كيماوية | xx | | | |
| – أسمدة عضوية | xx | | | |
| – أجور العمال الزراعيين | xx | | | |
| – تكاليف حصاد وجنى المحصول | xx | | | |
| – خدمات زراعية مباشرة | xx | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | xx | | |
| **(٢) التكاليف الزراعية غير المباشرة** | | | | |
| – تكلفة مبيدات حشرية | xx | | | |
| – أجور عمال رش المبيدات | xx | | | |
| – أجور المشرفين والملاحظين | xx | | | |
| – إيجار الأرض الزراعية | xx | | | |
| – إيجار الآلات الزراعية مثل الجرارات | xx | | | |
| – تكلفه خدمات زراعية غير مباشرة أخرى | xx | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | xx | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة(٣)= (١) + (٢) | | xxx | | |
| + تكلفه زراعات قائمة (تحت التشغيل) أول الفترة (٤) | | xx | | |
| – تكلفه زراعات قائمة (تحت التشغيل) أخر الفترة (٥) | | (xx) | | |
| = التكلفة الزراعية للمحصول التام خلال الفترة(٦)=(٣)+(٤)-(٥) | | xxx | xx | xx |
| + تكلفة المحصول بالمخازن أول الفترة (٧) | | xx | xx | xx |
| = التكلفة الزراعية للمحصول المتاح للبيع (٨)= (٦)+(٧) | | xx | | |
| – تكلفة المحصول بالمخازن آخر الفترة (٩) | | (xx) | xx | xx |
| = التكلفة الإنتاجية الزراعية للمحصول المباع خلال الفترة (١٠)= (٨)-(٩) | | xxx | | |

٢. نموذج قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لنشاط الإنتاج النباتي في المنشآت الزراعية:

**منشأة ...... الزراعية**

**قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لمحصول......عن عام .....**

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| إيراد مبيعات المحصول | | ×× |
| (–) يخصم: تكاليف مبيعات المحصول: | | |
| (١) التكاليف الإنتاجية للمحصول المباع خلال الفترة<br>□(آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | ×× | |
| (٢) التكاليف التسويقية (ت. تعبئة وتغليف– ت.نقل المحصول...) | ×× | (××) |
| = مجمل الربح | | ×× |
| (–) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (××) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | ×× |
| (–) يخصم: مصروفات أخرى | | (××) |
| + إيرادات أخرى مثل (إيراد أوراق مالية) | | ×× |
| = صافي الربح الخسارة | | ×× |

## حالة عملية (١): (إنتاج محصول زراعي واحد):

**فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر منشأة السلام الزراعية والخاصة بمحصول الذرة عن العام الزراعي ٢٠١٩:**

- تقاوى وبذور ٧٥٠٠٠ج، أسمدة كيماوية ١٥٠٠٠ج، أسمدة عضوية ١٠٠٠٠ج، مبيدات حشرية ١٥٠٠٠ج، إيجار الأرض الزراعية ٥٠٠٠ج، أجور عمال زراعيين ٣٠٠٠٠ج، إيجار جرارات زراعية ٢٠٠٠٠ج، أجور مشرفين وملاحظين ١٢٥٠٠ج، تكاليف نقل المحصول ٣٧٥٠ج، تكاليف حصاد ٣٠٠٠ج، مواد تعبئة وتغليف المحصول ٧٥٠٠ج، تكاليف محصول بالمخازن أول الفترة ٣٠٠٠٠ج، تكاليف محصول بالمخازن آخر الفترة ٢٠٠٠٠ج، مبيعات المحصول ٢٥٠٠٠٠ج، تكاليف إدارية وتمويلية ١٢٥٠٠ج.

**المطلوب:**

١. إعداد قائمة التكاليف لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩.
٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩.

# الحــــل

١. قائمة التكاليف الزراعية لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩:

منشأة السلام الزراعية

قائمة التكاليف الزراعية لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩

| بيان | إجمالي التكاليف | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **التكاليف الزراعية خلال الفترة** | | |
| **(١) التكاليف الزراعية المباشرة** | | |
| – تقاوي وبذور | ٧٥٠٠٠ | |
| – أسمدة كيماوية | ١٥٠٠٠ | |
| – أسمدة عضوية | ١٠٠٠٠ | |
| – أجور العمال الزراعيين | ٣٠٠٠٠ | |
| – تكاليف حصاد المحصول | ٣٠٠٠ | |
| – خدمات زراعية مباشرة | --- | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | ١٣٣٠٠٠ |
| **(٢) التكاليف الزراعية غير مباشره** | | |
| – تكلفه مبيدات حشرية | ١٥٠٠٠ | |
| – أجور المشرفين والملاحظين | ١٢٥٠٠ | |
| – إيجار الأرض الزراعية | ٥٠٠٠ | |
| – إيجار جرارات زراعية | ٢٠٠٠٠ | |
| – تكلفه خدمات زراعية غير مباشرة أخري | ×× | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | ٥٢٥٠٠ |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة(٣)=(١)+ (٢) | | ١٨٥٥٠٠ |
| + تكلفه زراعات قائمة (تحت التشغيل) أول الفترة (٤) | | ×× |
| – تكلفه زراعات قائمة (تحت التشغيل) آخر الفترة (٥) | | (××) |
| = التكلفة الزراعية للمحصول التام خلال الفترة (٦)=(٣)+(٤)-(٥) | | ١٨٥٥٠٠ |
| + تكلفة المحصول بالمخازن أول الفترة (٧) | | ٣٠٠٠٠ |
| = التكلفة الزراعية للمحصول المتاح للبيع(٨)= (٦)+(٧) | | ٢١٥٥٠٠ |
| – تكلفة المحصول بالمخازن آخر الفترة (٩) | | (٢٠٠٠٠) |
| = التكلفة الإنتاجية الزراعية للمحصول المباع خلال الفترة (١٠)= (٨)-(٩) | | *١٩٥٥٠٠ |

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩:

منشأة السلام الزراعية

قائمة نتيجة الأعمال لمحصول الذرة عن عام ٢٠١٩

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| إيراد مبيعات المحصول | | ٢٥٠٠٠٠ |
| (-) يخصم: تكاليف مبيعات المحصول: | | |
| (١) تكاليف إنتاج المحصول المباع خلال الفترة | *١٩٥٥٠٠ | |
| □(آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | | |
| (٢) تكاليف تسويقية: | | |
| - مواد تعبئة وتغليف المحصول | ٧٥٠٠ | |
| - تكاليف نقل المحصول | ٣٧٥٠ | |
| | | (٢٠٦٧٥٠) |
| = مجمل الربح | | ٤٣٢٥٠ |
| (-) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (١٢٥٠٠) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | ٣٠٧٥٠ |
| (-) يخصم: مصروفات أخرى | | (××) |
| + إيرادات أخرى مثل (إيراد أوراق مالية) | | ×× |
| = صافي الربح | | ٣٠٧٥٠ |

**حالة عملية (٢): (إنتاج أكثر من محصول زراعي واحد):**

**فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف لمنشأة التحرير الزراعية التي تقوم بإنتاج ثلاثة محاصيل زراعية عن عام ٢٠١٩:**

| بيان | محصول القمح | محصول الذرة | محصول الأرز |
| --- | --- | --- | --- |
| مبيعات المحاصيل | ١٠٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| مساحة الأرض المنزرعة | ١٠ فدان | ١٥ فدان | ٢٥ فدان |
| أجور عمال زراعيين | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| بذور وتقاوى | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| تكاليف جنى المحاصيل | ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| تكاليف زراعات قائمة أول المدة | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| تكاليف زراعات قائمة آخر المدة | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٤٠٠٠ |
| تكاليف محاصيل بالمخازن أول المدة | ٢٦٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ٣٤٠٠٠ |
| تكاليف محاصيل بالمخازن آخر المدة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠ |
| ساعات تشغيل الآلات والجرارات | ٢٠٠٠ ساعة | ٢٤٠٠ساعة | ٣٠٠٠ساعة |

**تكاليف زراعية أخرى:**

- مبيدات حشرية ١٠٠٠٠ج، أسمدة ٢٤٠٠٠ج، أجور المشرفين ٢٤٠٠٠ج، وأجور عمال رش المبيدات ٤٠٠٠ج، ضريبة أطيان زراعية ٣٠٠٠٠ج، تكاليف تشغيل الحيوانات في المزرعة ١٥٠٠٠ج، تكاليف التسويق ٥٢٠٠٠ج، التكاليف الإدارية والتمويلية ٦٥٠٠٠ج.

**فإذا علمت أن:**

١. بلغ معدل تحميل تكاليف تشغيل الآلات والجرارات ١٠ جنيه للساعة.
٢. توزع تكاليف تشغيل الحيوانات في المزرعة بين المحاصيل الثلاثة بنسبة ١:٢:٢.
٣. توزع تكاليف المبيدات الحشرية، والأسمدة، وأجور عمال رش المبيدات، وضريبة الأطيان الزراعية بين المحاصيل الثلاثة بنسب المساحة لكل محصول.
٤. توزع أجور المشرفين بنسبة أجور العمال الزراعيين لكل محصول.
٥. توزع التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والتمويلية على المحاصيل الثلاثة بنسبة قيمة المبيعات لكل محصول.

**المطلوب:**

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية للمحاصيل الثلاثة عن عام ٢٠١٩.

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال الزراعية للمحاصيل الثلاثة عن عام ٢٠١٩.

## الحـــــــل

**١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية عن عام ٢٠١٩.**

**منشأة التحرير الزراعية**

**قائمة التكاليف للمحاصيل الزراعية (القمح-الذرة-الأرز) عن عام ٢٠١٩**

| بيان | محصول القمح | محصول الذرة | محصول الأرز | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|
| **التكاليف الزراعية خلال الفترة:** | | | | |
| **١- التكاليف الزراعية المباشرة:** | | | | |
| - بذور وتقاوى | ١٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٤٣٠٠٠ |
| - أجور عمال زراعيين | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| - تكاليف جنى المحاصيل | ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة** | ٣٠٠٠٠ | ٣٨٠٠٠ | ٥٥٠٠٠ | ١٢٣٠٠٠ |
| **٢- التكاليف الزراعية غير المباشرة** | | | | |
| - مبيدات حشرية (توزع بنسبة المساحة لكل محصول) | ٢٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| - أسمدة (توزع بنسبة المساحة لكل محصول) | ٤٨٠٠ | ٧٢٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ |
| - أجور مشرفين (توزع بنسبة أجور العمال الزراعيين) | ٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ |
| -أجور عمال رش المبيدات(بنسبة المساحة لكل محصول) | ٨٠٠ | ١٢٠٠ | ٢٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| - ضريبة الأطيان الزراعية (بنسبة المساحة لكل محصول) | ٦٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| تكاليف تشغيل الآلات والجرارات (بمعدل تجميل الساعة) | ٢٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٧٤٠٠٠ |
| تكاليف تشغيل الحيوانات في المزرعة (بنسبة١:٢:٢) | ٣٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف غير المباشرة** | ٤٠٦٠٠ | ٥٨٤٠٠ | ٨٢٠٠٠ | ١٨١٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة** | ٧٠٦٠٠ | ٩٦٤٠٠ | ١٣٧٠٠٠ | ٣٠٤٠٠٠ |
| + تكاليف زراعات قائمة أول المدة | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |
| - تكاليف زراعات قائمة آخر المدة | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ٤٤٠٠٠ |
| =التكلفة الزراعية للمحاصيل التامة خلال الفترة | ٧٤٦٠٠ | ١٠٢٤٠٠ | ١٤٣٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ |
| + تكاليف محاصيل بالمخازن أول المدة | ٢٦٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ٣٤٠٠٠ | ٨٤٠٠٠ |
| = التكلفة الزراعية للمحاصيل المتاحة للبيع | ١٠٠٦٠٠ | ١٢٦٤٠٠ | ١٧٧٠٠٠ | ٤٠٤٠٠٠ |
| - تكاليف محاصيل بالمخازن آخر المدة | ١٢٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| = التكلفة الزراعية للمحاصيل المباعة خلال الفترة | ٨٨٦٠٠ | ١٠٦٤٠٠ | ١٥٩٠٠٠ | ٣٥٤٠٠٠ |

**٢. إعداد نتيجة الأعمال للمحاصيل الثلاثة عن عام ٢٠١٩ :**

**منشأة التحرير الزراعية**

**قائمة نتيجة الأعمال للمحاصيل الزراعية ( القمح – الذرة – الأرز ) عن عام ٢٠١٩**

| بيان | محصول القمح | | محصول الذرة | | محصول الأرز | | الإجمالي | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إيراد مبيعات المحاصيل | | ١٠٠٠٠٠ | | ٢٥٠٠٠٠ | | ٣٠٠٠٠٠ | | ٦٥٠٠٠٠ |
| (–) تكاليف المبيعات: | | | | | | | | |
| تكاليف إنتاج المحاصيل المباعة | ٨٨٦٠٠ | | ١٠٦٤٠٠ | | ١٥٩٠٠٠ | | ٣٥٤٠٠٠ | |
| تكاليف التسويق | ٨٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠ | | ٢٤٠٠٠ | | ٥٢٠٠٠ | |
| | | (٩٦٦٠٠) | | (١٢٦٤٠٠) | | (١٨٣٠٠٠) | | (٦٥٠٠٠) |
| = مجمل الربح | | ٣٤٠٠ | | ١٢٣٦٠٠ | | ١١٧٠٠ | | ٢٤٤٠٠٠ |
| (–) التكاليف الإدارية والتمويلية | | (١٠٠٠٠) | | (٢٥٠٠٠) | | (٣٠٠٠٠) | | (٦٥٠٠٠) |
| = صافي الربح الخسارة | | (٦٦٠٠) | | ٩٨٦٠٠ | | ٨٧٠٠٠ | | ١٧٩٠٠٠ |

**لاحظ أن:**

تم توزيع عناصر التكاليف الزراعية غير المباشرة على المحاصيل الزراعية الثلاثة باستخدام أُسُس التوزيع المناسبة وفقًا لما ورد ببيانات الحالة العملية.

## ٨/٤. قوائم التكاليف الزراعية لنشاط الإنتاج الحيواني:

يتضمن نشاط الإنتاج الحيواني العديد من الأنشطة الفرعية مثل نشاط تربية الحيوان (الماشية والأغنام والماعز) بغرض البيع أو التسمين وذبحها وبيعها كلحوم، وفى هذه الحالة يعتبر الحيوان نفسه هو المنتج الرئيسي للمنشأة الزراعية. أما في حالة تربية الحيوان بغرض الاستفادة من منتجاته مثل الألبان والصوف أو النتاج وغيرها من المنتجات أو حتى تشغيله في مزارع المنشأة أو للغير، فإن هذه المنتجات

والخدمات تعتبر منتجات رئيسية للمنشأة الزراعية أما الحيوانات نفسها فتعتبر أصول ثابتة ويحسب إهلاك سنوي يدرج ضمن مصروفات التشغيل للفترة، كما يتضمن أيضًا نشاط الإنتاج الحيواني نشاط الإنتاج الداجني بغرض التسمين أو إنتاج البيض، ونشاط إنتاج عسل النحل.

تحتاج منشآت الإنتاج الحيواني الزراعية إلى رأس مال كبير من أجل توفير التكاليف اللازمة للحصول على المزرعة والمباني المقامة عليها، والآلات التي تستخدم فيها، ورؤوس الحيوانات الواجب توافرها، بالإضافة إلى التكاليف اللازمة لإنتاج العلف (الغذاء) الأخضر أو الجاف (الكسب)، وأجور الكلافين والعاملين بالمزرعة، فضلاً عن التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والتمويلية، الأمر الذي يتطلب ضرورة تصميم نظام للمحاسبة عن تكاليف نشاط الإنتاج الحيواني، مما يساعد في تحديد تكاليف وحدات الإنتاج الحيواني ونتيجة أعماله من ربح أو خسارة.

ونظراً لتعدد أوجه نشاط الإنتاج الحيواني فإن قوائم التكاليف كأحد أهم مقومات نظام التكاليف تعتبر من أهم الأدوات الرقابية التي تساعد في رقابة تكاليف وتقييم أداء كل نشاط من أنشطة الإنتاج الحيواني، بهدف تحسين فعالية وكفاءة هذه الأنشطة وتحديد مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المنشآت الزراعية. وفي ضوء ذلك يتناول الجزء التالي قوائم تكاليف نشاط الإنتاج الحيواني مع الإقتصار على تناول قوائم التكاليف الزراعية لنشاط تربية الماشية بغرض إنتاج الألبان وإنتاج اللحوم (تسمين الماشية). وقبل تناول قوائم التكاليف يتم تناول عناصر تكاليف نشاط الإنتاج الحيواني تمهيدًا لإدراجها في هذه القوائم، ويمكن تقسيم عناصر التكاليف الزراعية لنشاط الإنتاج الحيواني وفقًا لنوعها إلى العناصر التالية:

**أ. عنصر تكلفة المواد (المستلزمات السلعية) الزراعية:**

يتضمن عنصر تكلفة المواد الزراعية في نشاط الإنتاج الحيواني البنود التالية على سبيل المثال لا الحصر:

- الأعلاف الخضراء والأعلاف المُصنعة والجافة.
- ألبان تغذية النتاج.
- الأدوية والمهمات البيطرية.

- مواد النظافة والمطهرات.
- الأتربة، القش، التبن.
- الحبال والمقاطف والأكياس.
- الوقود والزيوت والشحوم.
- قطع الغيار والمهمات.
- الأدوات الكتابية والمطبوعات.
- المياه والكهرباء.

**ب. عنصر تكلفة العمالة (الأجور) الزراعية:**

يتضمن عنصر الأجور الزراعية في نشاط الإنتاج الحيواني البنود التالية على سبيل المثال لا الحصر:

- أجور الكلافين والمربين والرعاة.
- أجور عمال حلب الأبقار.
- أتعاب الأطباء البيطريين.
- أجور المشرفين والملاحظين.
- أجور ومرتبات ومكافآت العاملين بمراكز البيع والتوزيع.
- أجور سائقي النقل.
- مرتبات المديرين وأعضاء مجلس الإدارة.
- مرتبات العاملين بالإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة.
- مرتبات عمال النظافة والحراسة والأمن.

**جـ. عنصر تكلفة الخدمات الزراعية:**

يتضمن عنصر تكلفة الخدمات المقدمة للمنشأة الزراعية لخدمة نشاط الإنتاج الحيواني على سبيل المثال لا الحصر:

- الإيجار أو القيمة الإيجارية للحظائر والإسطبلات.
- صيانة المباني والآلات والمعدات والأجهزة.
- إهلاك مباني وأجهزة ومعدات المنشأة.
- استهلاك الأصول الحيوانية.

- التأمين ضد النفوق والسرقة والحريق.
- النقل والانتقالات والمواصلات.

كما يمكن أيضًا تبويب عناصر التكاليف الزراعية وفقًا لعلاقتها بوحدة نشاط الإنتاج الحيواني إلى:

**أ. تكاليف زراعية مباشرة:**

وهى عبارة عن التكاليف التي يمكن تحميلها مباشرة على نوع معين من الماشية، وتتضمن تكلفة الأعلاف والأدوية وأجور الكلافين وأجور عمال حلب الأبقار .... إلخ.

**ب. تكاليف زراعية غير مباشرة:**

وهى عبارة عن التكاليف التي يصعب تحميلها على نشاط إنتاج حيواني معين، ويحدد نصيب كل نشاط منها طبقاً لأُسُس توزيع معينة، وتتضمن هذه التكاليف مواد النظافة، والأدوات الكتابية، وأجور المشرفين والملاحظين، وأجور عمال النظافة والأمن والحراسة، وأتعاب الأطباء البيطريين، وإيجار الحظائر والإسطبلات، ....الخ

وفيما يلي يتم تناول نموذج قائمة التكاليف الزراعية ونموذج قائمة نتيجة الأعمال لكل من نشاط إنتاج الألبان ونشاط تسمين الماشية.

### ١/٨/٤. قوائم التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان:

تقوم المنشآت الزراعية باقتناء وتربية أنواع معينة من الماشية لاستخدامها في إنتاج الألبان، مثل أبقار الفريزيان وأبقار البراون سويس والجيرسى من الماشية الأجنبية، كما تقتنى أيضاً الماشية البلدية لإنتاج اللبن وهى عبارة عن ماشية نتجت من اختلاط الماشية الهندية والماشية الأوربية والماشية الأفريقية. وتنقسم عناصر التكاليف الزراعية وفقًا لعلاقتها بوحدة نشاط إنتاج الألبان إلى:

**أ. تكاليف مباشرة:**

وهى التكاليف التي يمكن تحميلها مباشرة على ماشية الألبان، مثل العلف المستخدم في غذاء ماشية الألبان، وأجور عمال رعاية وتغذية ماشية الألبان، وأجور عمال حلب الألبان، وتكاليف أجهزة ومعدات حلب الألبان.

**ب. تكاليف غير مباشرة:**

وهى التكاليف التي لايمكن تحميلها مباشرة على ماشية إنتاج الألبان، مثل مواد النظافة وأجور المشرفين والملاحظين، وتكاليف رعاية جميع أنواع الماشية، ويحدد نصيب ماشية الألبان منها طبقاً لأُسُس توزيع معينة، فمثلاً يتحدد نصيب ماشية الألبان من الإيجار أو إهلاك المباني وتكاليف النظافة وفقًا لمساحة حظائر ماشية الألبان، كما يتحدد نصيبها من تكاليف الأدوية والرعاية الطبية وفقًا لعدد أوامر العلاج الصادرة من المشرفين الزراعيين، طبقًا لأعداد ماشية الألبان بالنسبة لأعداد الماشية في المنشأة بصفة عامة.

كما تجدر الإشارة إلى أن المنتجات الرئيسية التي تحصل عليها المنشآت الزراعية التي تعمل في مجال نشاط تربية الماشية بغرض إنتاج الألبان تتمثل في اللبن ونتاج الماشية من الصغار. أما المنتجات الفرعية التي قد تحصل عليها تتمثل في السماد البلدي (العضوي)، وإيرادات تشغيل الماشية للغير، والزيادة في النتاج عن النفوق العادي.

هذا، مع الأخذ في الاعتبار أن إيرادات مبيعات المنتجات الفرعية ( صافى القيمة البيعية لها) تستخدم في تخفيض تكاليف المنتجات الرئيسية لنشاط إنتاج الألبان، بالإضافة إلى أنه في حالة زيادة النفوق العادي عن نتاج الماشية يعتبر الفرق عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة، ويعتبر نفوق الماشية غير العادي خسارة تخصم من ربح أو خسارة تشغيل النشاط في قائمة نتيجة الأعمال.

وفيما يلي يتم تناول نموذج قائمة التكاليف الزراعية ونموذج قائمة نتيجة الأعمال لنشاط إنتاج الألبان:

١. نموذج قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان في المنشآت الزراعية:

منشأة .... الزراعية

قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان عن عام .....

| بيان | إجمالي التكاليف | | عدد الوحدات | تكلفة الوحدة |
|---|---|---|---|---|
| | جزئي | كلي | | |
| التكاليف الزراعية خلال الفترة | | | | |
| (١) التكاليف الزراعية المباشرة | | | | |
| – أعلاف | ×× | | | |
| – الأدوية والمهمات البيطرية | ×× | | | |
| – أجور الكلافين | ×× | | | |
| – أجور عمال حلب الأبقار | ×× | | | |
| – خدمات زراعية مباشرة | ×× | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | ×× | | |
| (٢) التكاليف الزراعية غير المباشرة | | | | |
| – مواد النظافة | ×× | | | |
| – الوقود والزيوت والشحوم والقوى المحركة | ×× | | | |
| – أجور المشرفين والملاحظين | ×× | | | |
| – أتعاب الأطباء البيطريين | ×× | | | |
| – أجور عمال نظافة الحظائر | ×× | | | |
| – إيجار الحظائر | ×× | | | |
| – إستهلاك الأصول الحيوانية | ×× | | | |
| – التأمين على الماشية | ×× | | | |
| – تكلفه خدمات زراعية غير مباشرة أخري | ×× | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | ×× | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة(٣)=(١)+(٢) | | ××× | | |
| يطرح: إيرادات المنتجات الفرعية: (٤) | | | | |
| (–) إيراد مبيعات السماد العضوي | | (××) | | |
| (–) إيراد تشغيل الماشية في المزرعة وللغير | | (××) | | |
| (–) زيادة النتاج عن النفوق العادي | | (××) | | |
| = صافي تكلفة إنتاج الألبان خلال الفترة (٥) = (٣) – (٤) | | ××× | | |

**٢. نموذج قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لنشاط إنتاج الألبان في المنشآت الزراعية:**

**منشأة .... الزراعية**

**قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لنشاط إنتاج الألبان عن عام .....**

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **إيرادات المبيعات** | | |
| – إيراد مبيعات الألبان | xx | |
| – قيمة الألبان المستخدمة في رضاعة وتغذية الصغار[١] | xx | |
| – مبيعات نتاج الماشية | xx | |
| إجمالي إيرادات المبيعات | | xx |
| **(–) يخصم: تكاليف مبيعات الألبان:** | | |
| – تكاليف إنتاج الألبان خلال الفترة | xx | |
| (آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | | |
| – تكاليف تسويقية | xx | (xx) |
| = مجمل الربح | | xx |
| (–) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (xx) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | xx |
| (–) يخصم: خسائر عرضية (ماشية نافقة نفوق غير عادي) | | (xx) |
| + إيرادات أخرى مثل (إيراد أوراق مالية) | | xx |
| = صافي الربح الخسارة لنشاط إنتاج الألبان | | xx |

(١) يعتبر هذا الإيراد من إيرادات نشاط إنتاج الألبان، وهو إيراد محسوب وليس إيراداً فعلياً، ويتم تقديره وفقًا لسعر بيع اللبن في السوق مطروحاً منه نسبة معينة تعبر عن تكاليف البيع والتوزيع أو يقدر بتكلفة إنتاجه.

**حالة عملية**:

**فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف بمنشأة النور الزراعية عن نشاط تربية الماشية بغرض إنتاج الألبان عن عام ٢٠١٩:**

- أعلاف مستخدمة ٤٦٠٠٠ج، أدوية بيطرية وكيماويات ٧٠٠٠ج، مواد نظافة ٧٥٠ج، أجور الكلافين ١٠٥٠٠ج، أجور عمال نظافة الحظائر ٣٠٠٠ج، نصيب ماشية الألبان من أتعاب الأطباء البيطريين ٤٠٠٠ج، ونصيبها من أجور الإشراف الزراعي ١٢٥٠ج، تكاليف غير مباشرة أخرى ٥٠٠ج، أجور عمال حلب الأبقار ٥٠٠٠ج، إيجار الحظائر ٢٥٠٠ج.

**فإذا علمت أن:**

١. تبلغ قيمة ماشية الألبان في بداية العام ١٥٠٠٠٠ج، ويحسب استهلاكها على أساس ١٠ % من قيمتها.
٢. تبلغ أقساط التأمين على ماشية الألبان ٥% من قيمتها.
٣. قدرت القيمة البيعية للسماد العضوي الناتج بمبلغ ٢٠٠٠ج.
٤. بلغت مبيعات النتاج ١٥٠٠٠ج.
٥. بلغت مبيعات الألبان ١٠٥٠٠٠ج.
٦. قدرت القيمة البيعية للألبان المستخدمة في رضاعة الصغار بمبلغ ١٠٠٠ج.
٧. قدرت قيمة الماشية التي نفقت نفوق غير عادي خلال الفترة بمبلغ ١٠٠٠ج.
٨. بلغت التكاليف التسويقية ٣٠٠٠ج، والتكاليف الإدارية والتمويلية ٢٠٠٠ج.

**المطلوب** :

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة النور الزراعية عن عام ٢٠١٩.

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة النور الزراعية عن عام ٢٠١٩.

# الحـــــل

١. قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة النور الزراعية عن عام ٢٠١٩.

منشأة النور الزراعية

قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان عن عام ٢٠١٩

| بيان | إجمالي التكاليف | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| التكاليف الزراعية خلال الفترة | | |
| (١) التكاليف الزراعية المباشرة | | |
| – أعلاف | ٤٦٠٠٠ | |
| – الأدوية والكيماويات | ٧٠٠٠ | |
| – أجور الكلافين | ١٠٥٠٠ | |
| – أجور عمال حلب الأبقار | ٥٠٠٠ | |
| – خدمات زراعية مباشرة | ×× | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | ٦٨٥٠٠ |
| (٢) التكاليف الزراعية غير المباشرة | | |
| – مواد النظافة | ٧٥٠ | |
| – أجور المشرفين والملاحظين | ١٢٥٠ | |
| – أتعاب الأطباء البيطريين | ٤٠٠٠ | |
| – أجور عمال نظافة الحظائر | ٣٠٠٠ | |
| – إيجار الحظائر | ٢٥٠٠ | |
| – إستهلاك الأصول الحيوانية | ١٥٠٠٠ | |
| – التأمين على الماشية | ٧٥٠٠ | |
| – تكاليف غير مباشرة أخرى | ٥٠٠ | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | ٣٤٥٠٠ |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة(٣)=(١)+ (٢) | | ١٠٣٠٠٠ |
| يطرح: إيرادات المنتجات الفرعية: (٤) | | |
| (–) إيراد مبيعات السماد العضوي | | (٢٠٠٠) |
| (–) إيراد تشغيل الماشية في المزرعة وللغير | | (××) |
| (–) زيادة النتاج عن النفوق العادي | | (××) |
| = صافي تكلفة إنتاج الألبان خلال الفترة (٥) = (٣) – (٤) | | ١٠١٠٠٠ |

**٢. قائمة نتيجة الأعمال لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة النور الزراعية عن عام ٢٠١٩:**

**منشأة النور الزراعية**

**قائمة نتيجة الأعمال لنشاط إنتاج الألبان عن عام ٢٠١٩**

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **إيرادات المبيعات** | | |
| – إيراد مبيعات الألبان | ١٠٥٠٠٠ | |
| – قيمة الألبان المستخدمة في رضاعة وتغذية الصغار* | ١٠٠٠ | |
| – مبيعات نتاج الماشية | ١٥٠٠٠ | |
| إجمالي إيرادات المبيعات | | ١٢١٠٠٠ |
| (–) يخصم: تكاليف مبيعات الألبان: | | |
| – تكاليف إنتاج الألبان خلال الفترة (آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | ١٠١٠٠٠ | |
| – تكاليف تسويقية | ٣٠٠٠ | (١٠٤٠٠٠) |
| = مجمل الربح | | ١٧٠٠٠ |
| (–) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (٢٠٠٠) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | ١٥٠٠٠ |
| (–) يخصم: خسائر عرضية (ماشية نافقة نفوق غير عادي) | | (١٠٠٠) |
| = صافي الربح لنشاط إنتاج الألبان | | ١٤٠٠٠ |

**ملاحظات:**

١. استهلاك الماشية = ١٥٠٠٠٠× ١٠% = ١٥٠٠٠ج.

٢. التأمين على الماشية = ١٥٠٠٠٠× ٥% = ٧٥٠٠ج.

٣. النفوق غير العادي= ١٠٠٠ج يعتبر خسارة ترحل إلى قائمة نتيجة الأعمال.

### ٢/٨/٤. قوائم التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج اللحوم (ماشية التسمين):

لقد زادت الجهود الحكومية المبذولة في العناية بالثروة الحيوانية خاصة في السنوات الأخيرة، بغرض القضاء على الفجوة الغذائية الناتجة عن زيادة حاجة المجتمع للغذاء بصفة عامة والبروتين الحيواني (لحوم الحيوانات) بصفة خاصة عن المتوفر منها، ويلاحظ أن الماشية المصرية تقوم بوظيفتى إنتاج اللحوم والألبان بالإضافة إلى أنه قد يتم استخدامها في العمل بدلاً من الآلات. وتختلف ماشية إنتاج اللحوم عن ماشية إنتاج الألبان من حيث الشكل والزيادة في كمية الدهون، حيث تتميز ماشية اللحوم بكبر وزنها وشحومها مقارنة بماشية الألبان التي يقلل إنتاجها من الألبان تراكم مثل هذه اللحوم والشحوم.

وفى حالة إعداد قوائم التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية (إنتاج اللحوم) تعتبر الماشية نفسها هى المنتج الرئيسي وتعامل كبضاعة، ومن ثم تعتبر عنصر من عناصر التكاليف في قائمة التكاليف الزراعية يضاف إليها تكاليف تغذيتها ورعايتها من أعلاف وعلائق وأدوية وأجور كلافين ورعاة، بالإضافة إلى التكاليف الأخرى ونصيب هذا النشاط من عناصر التكاليف غير المباشرة، مع الأخذ في الاعتبار أنه يتم تخفيض تكاليف هذا النشاط بالإيرادات العرضية الناتجة عنه، مثل قيمة مبيعات السماد الناتج عن ماشية اللحوم، وإيراد تشغيلها في المزرعة وللغير، وإيراد مبيعات ما ينتج عنها من نتاج وألبان خلال الفترة.

وفيما يلي يتم تناول نموذج قائمة التكاليف الزراعية ونموذج قائمة نتيجة الأعمال لنشاط تسمين الماشية (إنتاج اللحوم).

**١. نموذج قائمة التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية في المنشآت الزراعية:**

**منشأة .... الزراعية**

**قائمة التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية عن عام .....**

| بيان | إجمالي التكاليف | | عدد الوحدات | تكلفة الوحدة |
|---|---|---|---|---|
| | جزئي | كلي | | |
| **التكاليف الزراعية خلال الفترة** | | | | |
| **(١) التكاليف الزراعية المباشرة** | | | | |
| – مواشي: | | | | |
| – ماشية أول الفترة | xx | | | |
| – ماشية مشتراه خلال الفترة | xx | | | |
| – تكاليف شراء أخرى | xx | | | |
| – أعلاف وعلائق | xx | | | |
| – الأدوية والمهمات البيطرية والمواد الكيماوية | xx | | | |
| – أجور الكلافين | xx | | | |
| – خدمات زراعية مباشرة | xx | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | xx | | |
| **(٢) التكاليف الزراعية غير المباشرة** | | | | |
| – مواد النظافة | xx | | | |
| – الوقود والزيوت والشحوم | xx | | | |
| – أجور المشرفين والملاحظين | xx | | | |
| – أتعاب الأطباء البيطريين | xx | | | |
| – أجور عمال نظافة الحظائر | xx | | | |
| – إيجار الحظائر | xx | | | |
| – إهلاك الأصول | xx | | | |
| – إستهلاك الأصول الحيوانية | xx | | | |
| – التأمين على الماشية | xx | | | |
| – تكلفه خدمات زراعية غير مباشرة أخري | xx | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | xx | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة (٣)=(١)+ (٢) | | xxx | | |
| يطرح: (٤) | | | | |
| أ. (–) ماشية التسمين آخر الفترة | | (xx) | | |
| ب. إيرادات المنتجات الفرعية: | | | | |
| (–) إيراد السماد العضوي | | (xx) | | |
| (–) إيراد تشغيل الماشية في المزرعة وللغير | | (xx) | | |
| (–) زيادة النتاج عن النفوق العادي | | (xx) | | |
| = صافي تكاليف تسمين الماشية المباعة خلال الفترة (٥) = (٣) – (٤) | | xxx | | |

**٢. نموذج قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لنشاط تسمين الماشية في المنشآت الزراعية:**

**منشأة .... الزراعية**

**قائمة نتيجة الأعمال الزراعية لنشاط تسمين الماشية عن عام ........**

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| إيراد مبيعات التسمين | | xx |
| (عدد رؤوس الماشية المباعة* × سعر بيع الرأس الواحدة) | | |
| (–) يخصم: تكاليف مبيعات: | | |
| – تكاليف تسمين الماشية المباعة خلال الفترة | xx | |
| □(آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | | |
| – تكاليف تسويقية | xx | (xx) |
| = مجمل الربح | | xx |
| (–) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (xx) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | xx |
| (–) يخصم: مصروفات أخرى | | (xx) |
| (–) يخصم: خسائر عرضية (ماشية نافقة نفوق غير عادي) | | (xx) |
| + إيرادات أخرى مثل (إيراد أوراق مالية) | | xx |
| = صافي الربح الخسارة لنشاط تسمين الماشية | | xx |

**ملاحظة:**

* يُحسب عدد رؤوس الماشية المباعة خلال الفترة من خلال المعادلة التالية:

| | |
|---|---|
| عدد رؤوس الماشية أول الفترة | xx |
| + عدد رؤوس الماشية المشتراه خلال الفترة | xx |
| = عدد رؤوس الماشية المتاحة للبيع خلال الفترة | xx |
| يطرح: | |
| – عدد رؤوس الماشية آخر الفترة | (xx) |
| – عدد رؤوس الماشية النافقة خلال الفترة | (xx) |
| عدد رؤوس الماشية المباعة خلال الفترة | xx |

**حالة عملية**:

**فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف لمنشأة الضُحى عن نشاط تسمين الماشية عن عام ٢٠١٩:**

- رصيد الماشية في ٢٠١٩/١/١ : ١٠٠ رأس بسعر ٤٠٠٠ج للرأس الواحدة.
- مشتريات الماشية خلال الفترة: ٥٠ رأس بسعر شراء ١٦٠٠ج للرأس، وبلغت تكاليف الشراء الأخرى ٨٠٠٠ ج.

**- تكاليف التغذية والرعاية :**

- أعلاف وعلائق مستخدمة ٩٢٠٠٠ج، أدوية بيطرية ومواد كيماوية ٢٢٠٠ج، أجور الكلافين والرعاة ١٨٠٠٠ج، مواد نظافة ٦٠٠٠ج، أجور عمال النظافة ١٦٠٠ج، أتعاب الطبيب البيطري ومساعديه ٢٤٠٠ج، إهلاك أدوات ومعدات ٢٤٠٠ج، إيجار الحظائر ٢٠٠٠ج، التأمين على المواشي ٨٠٠ج، قيمة النفوق العادي (رأس واحدة) ٣٦٠٠ج.

**فإذا علمت أن:**

١. عدد رؤوس الماشية الباقية آخر المدة ٦٠ رأس قدرت قيمة الواحدة بمبلغ ٣٢٠٠ج.
٢. قدرت قيمة السماد الناتج بمبلغ ٨٠٠٠ج.
٣. قدرت قيمة تشغيل المواشى في المزرعة بمبلغ ٢٤٠٠ج وللغير بمبلغ ١٦٠٠ج.
٤. بلغت التكاليف التسويقية مبلغ ١٤٠٠٠ج، والتكاليف الإدارية والعمومية ١٦٤٠٠ج.
٥. سعر بيع الرأس الواحدة مبلغ ٥٦٠٠ج.

**المطلوب:**

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية عن عام ٢٠١٩.
٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لنشاط تسمين الماشية عن عام ٢٠١٩.

# الحـــــل

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية عن عام ٢٠١٩:

منشأة الضُحى الزراعية

قائمة التكاليف الزراعية لنشاط تسمين الماشية عن عام ٢٠١٩

| بيان | إجمالي التكاليف | | عدد الوحدات | تكلفة الوحدة |
|---|---|---|---|---|
| | جزئي | كلي | | |
| التكاليف الزراعية خلال الفترة | | | | |
| (١) التكاليف الزراعية المباشرة | | | | |
| – مواشي: | | | | |
| – قيمة الماشية أول الفترة (١٠٠ × ٤٠٠٠) | ٤٠٠٠٠٠ | | | |
| – تكلفة الماشية مشتراه خلال الفترة (٥٠×١٦٠٠) | ٨٠٠٠٠ | | | |
| – تكاليف شراء أخرى | ٨٠٠٠ | | | |
| – أعلاف وعلائق | ٩٢٠٠٠ | | | |
| – الأدوية والمهمات البيطرية والمواد الكيماوية | ٢٢٠٠٠ | | | |
| – أجور الكلافين | ١٨٠٠٠ | | | |
| – خدمات زراعية مباشرة | ×× | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية المباشرة (١) | | ٦٢٠٠٠٠ | | |
| (٢) التكاليف الزراعية غير المباشرة | | | | |
| – مواد النظافة | ٦٠٠٠ | | | |
| – أتعاب الطبيب البيطري ومساعديه | ٢٤٠٠ | | | |
| – أجور عمال نظافة الحظائر | ١٦٠٠ | | | |
| – إيجار الحظائر | ٢٠٠٠ | | | |
| – إهلاك الأدوات والمعدات | ٢٤٠٠ | | | |
| – التأمين على الماشية | ٨٠٠٠ | | | |
| – تكلفه النفوق العادي | ٣٦٠٠ | | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة (٢) | | ٢٦٠٠٠ | | |
| * إجمالي التكاليف الزراعية خلال الفترة (٣)=(١)+ (٢) | | ٦٤٦٠٠٠ | | |
| يطرح: (٤) | | | | |
| أ.(–) ماشية التسمين آخر الفترة (٦٠×٣٢٠٠) | | (١٩٢٠٠٠) | | |
| ب. إيرادات المنتجات الفرعية: | | | | |
| (–) إيراد السماد العضوي | | (٨٠٠٠) | | |
| (–) إيراد تشغيل الماشية في المزرعة وللغير | | (٤٠٠٠) | | |
| (–) زيادة النتاج عن النفوق العادي | | (××) | | |
| = صافي تكاليف نشاط تسمين الماشية المباعة خلال الفترة (٥) = (٣) – (٤) | | ٤٤٢٠٠٠ | | |

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لنشاط تسمين الماشية عن عام٢٠١٩:

منشأة الضُحى الزراعية

قائمة نتيجة الأعمال لنشاط تسمين الماشية عن الفترة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

| بيان | المبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| إيراد مبيعات التسمين (٨٩ × ٥٦٠٠ج) | | ٤٩٨٤٠٠ |
| (–) يخصم: تكاليف مبيعات: | | |
| – تكاليف تسمين الماشية المباعة خلال الفترة | ٤٤٢٠٠٠ | |
| □(آخر رقم من قائمة التكاليف الزراعية) | | |
| – تكاليف تسويقية | ١٤٠٠٠ | (٤٥٦٠٠٠) |
| = مجمل الربح | | ٤٢٤٠٠ |
| (–) يخصم: التكاليف الإدارية والتمويلية | | (١٦٤٠٠) |
| = صافي ربح خسارة التشغيل | | ٢٦٠٠٠ |
| (–) يخصم: مصروفات أخرى | | (××) |
| (–) يخصم: خسائر عرضية (ماشية نافقة نفوق غير عادي) | | (××) |
| + إيرادات أخرى مثل (إيراد أوراق مالية) | | ×× |
| = صافي الربح الخسارة لنشاط تسمين الماشية | | ٣٥٠٠٠ |

**لاحظ أن:**

عدد رؤوس الماشية المباعة خلال الفترة =

| البيان | العدد |
|---|---|
| عدد رؤوس الماشية أول الفترة | ١٠٠ |
| + عدد رؤوس الماشية المشتراه خلال الفترة | ٥٠ |
| = عدد رؤوس الماشية المتاحه للبيع خلال الفترة | ١٥٠ |
| يطرح: | |
| – عدد رؤوس الماشية آخر الفترة | (٦٠) |
| – عدد رؤوس الماشية النافقة خلال الفترة | (١) |
| عدد رؤوس الماشية المباعة خلال الفترة | ٨٩ رأس |

**٩/٤. تطبيقات الفصل:**

**١/٩/٤. الأسئلة المقالية:**

**١/١/٩/٤. أكتب بإيجاز فيما يلي:**

١. مفهوم النشاط الزراعي.
٢. مكونات النشاط الزراعي.
٣. خصائص النشاط الزرعي وانعكاسها على محاسبة التكاليف.
٤. مفهوم نظام محاسبة التكاليف الزراعية.
٥. أهداف نظام محاسبة التكاليف الزراعية.
٦. مقومات نظام محاسبة التكاليف الزراعية.
٧. نشاط الإنتاج النباتي.
٨. نشاط الإنتاج الحيواني بغرض إنتاج الألبان (ماشية الألبان).
٩. نشاط الإنتاج الحيواني بغرض إنتاج اللحوم (ماشية التسمين).

**٢/١/٩/٤. حالات عملية:**

**حالة عملية** (١):

**فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف لمنشأة العبور الزراعية التي تقوم بإنتاج ثلاثة محاصيل زراعية، وهى القطن، الذرة، الأرز عن عام ٢٠١٩:**

| بيان | محصول القطن | محصول الذرة | محصول الأرز |
|---|---|---|---|
| مبيعات المحاصيل | ٤٠٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٩٦٠٠٠ |
| مساحة الأرض المنزرعة | ١٠ فدان | ٢٠ فدان | ٣٠ فدان |
| أجور عمال زراعيين | ٣٠٠٠ | ٤٥٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| تقاوى وبذور | ٢٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٨٠٠٠ |
| تكاليف جنى المحاصيل | ١٢٠٠ | ٢٥٠٠ | ٦٠٠٠ |
| تكاليف زراعات قائمة أول المدة | ١٥٠٠ | ٣٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| تكاليف زراعات قائمة آخر المدة | ١٠٠٠ | ١٨٠٠ | ١٥٠٠ |
| تكاليف محاصيل بالمخازن أول المدة | ٢٥٠٠ | ٣٠٤٥ | ٤٠٠٠ |
| تكاليف محاصيل بالمخازن آخر المدة | ٣٥٦٥ | ٤٠٠٠ | ٥٤٢٠ |
| ساعات تشغيل الآلات والجرارات | ٥٠٠ ساعة | ٣٠٠ساعة | ٨٠٠ ساعة |

**تكاليف زراعية أخرى:**

- مبيدات حشرية ٥١٠٠ج، أسمدة ٢٩٨٠٠ج، أجور الملاحظين ٢٤٠٠٠ج، وأجور عمال رش المبيدات ١٢٠٠ج، ضريبة أطيان زراعية ١٦٨٠ج، إيجار الأرض الزراعية ١١٧٦٠ج، تكاليف تشغيل الآلات١٥٢٠٠ج، تكاليف التسويق ٥٠٠٠ج، التكاليف الإدارية والتمويلية ٧٠٠٠ج.

**فإذا علمت أن:**

١. توزع تكاليف المبيدات الحشرية، والأسمدة، وأجور عمال رش المبيدات، وضريبة الأطيان الزراعية، وإيجار الأرض الزراعية بين المحاصيل الثلاثة بنسب المساحة لكل محصول.
٢. توزع أجور الملاحظين بنسبة أجور العمال الزراعيين لكل محصول.
٣. توزع تكاليف تشغيل الآلات بنسبة ساعات تشغيل الآلات.
٤. توزع التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والتمويلية على المحاصيل الثلاثة بنسبة قيمة المبيعات لكل محصول.

**المطلوب :**

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية للمحاصيل الثلاثة عن عام ٢٠١٩.

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال للمحاصيل الثلاثة عن عام ٢٠١٩.

**حالة عملية** (٢):

**فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات تكاليف منشأة الإيمان الزراعية التي تقوم بتربية الماشية بغرض إنتاج الألبان عن عام ٢٠١٨:**

- أعلاف مستخدمة ٢٣٠٠٠٠ج، أدوية بيطرية وكيماويات ٣٥٠٠٠ج، مواد نظافة ٣٧٥٠ج، أجور الكلافين ٥٢٥٠٠ج، أجور عمال نظافة الحظائر ١٥٠٠٠ج، أتعاب الأطباء البيطريين ٢٠٠٠٠ج، أجور المشرفين والملاحظين الزراعيين ٦٢٥٠ج، أجور عمال حلب الأبقار ٢٥٠٠٠ج، إيجار الحظائر ١٢٥٠٠ج، استهلاك الماشية ٧٥٠٠٠ج.

**فإذا علمت أن:**

١. تبلغ أقساط التأمين على ماشية الألبان ٥% من قيمتها التي تبلغ ٧٥٠٠٠٠ج.
٢. قدرت القيمة البيعية للسماد العضوى الناتج بمبلغ ١٠٠٠٠ج.
٣. بلغت مبيعات النتاج ٧٥٠٠٠ج.
٤. بلغت مبيعات الألبان ٥٢٥٠٠٠ج.
٥. قدرت القيمة البيعية للألبان المستخدمة في رضاعة الصغار بمبلغ ٥٠٠٠ج.
٦. قدرت قيمة الماشية التي نفقت نفوق غير عادي خلال الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ج.
٧. بلغت التكاليف التسويقية ١٥٠٠٠ج، والتكاليف الإدارية والتمويلية ١٠٠٠٠ج.

**المطلوب:**

١. إعداد قائمة التكاليف الزراعية لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة الإيمان الزراعية عن عام ٢٠١٨.

٢. إعداد قائمة نتيجة الأعمال لنشاط إنتاج الألبان لمنشأة الإيمان الزراعية عن عام ٢٠١٨.

**حالة عملية (٣):**

**فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف لمنشأة الأمل لتسمين الماشية عن الفترة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١:**

- رصيد الماشية في ٢٠١٩/١/١: ١٠٠٠ رأس تبلغ قيمتها ١٥٠٠٠٠٠ج.
- مشتريات الماشية خلال الفترة ١٦٠ رأس تبلغ قيمتها ١٦٠٠٠٠ج.
- بلغت تكاليف الشراء الأخرى ١٠٠٠٠ج.

**- تكاليف التغذية والرعاية:**

- أعلاف وعلائق ١٢٠٠٠٠ج، أدوية بيطرية ومواد كيماوية ٢٠٠٠٠ج، أجور الكلافين والرعاة ٣٠٠٠٠ج، مواد نظافة ٥٠٠٠ج، أجور عمال النظافة ٧٠٠٠ج،

أتعاب الطبيب البيطري ومساعديه ٢٤٠٠٠ج، أجور المشرفين الزراعيين ١٥٠٠٠ج، إيجار الحظائر ١٤٠٠٠ج (علماً بأن الإيجار الشهري ١٠٠٠ج)، إهلاك أدوات ومعدات ١٢٠٠٠ج، التأمين على المواشي ضد المرض والسرقة ٨٠٠٠ج، النفوق غير العادي ٩٠٠٠ج (عدد الرؤوس النافقة ٢ رأس).

**فإذا علمت أن:**

١. عدد رؤوس الماشية الباقية آخر الفترة ١٢٠ رأس قدرت الرأس الواحدة بمبلغ ١٢٠٠ج.
٢. قدرت قيمة السماد الناتج بمبلغ ٢٨٠٠٠ج.
٣. بلغت تكاليف البيع والتوزيع مبلغ ٢٠٠٠٠ج.
٤. بلغت التكاليف الإدارية والتمويلية ٤٠٠٠٠ج.
٥. بلغ سعر بيع الرأس الواحدة ٢٧٠٠ج.

**المطلوب:**

١. إعداد قائمة تكاليف نشاط تسمين الماشية عن الفترة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.
٢. إعداد قائمة نتيجة أعمال نشاط تسمين الماشية عن الفترة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

**٢/٩/٤. أسئلة الاختيار من متعدد:**

**١/٢/٩/٤. اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:**

**١. يتكون النشاط الزراعي من .......:**

| أ | نشاط الإنتاج النباتي | جـ | نشاط الإنتاج الحيواني |
|---|---|---|---|
| ب | نشاط استصلاح الأراضي | د | جميع ما سبق |

**٢. يعتبر نشاط إنتاج عسل النحل من أنشطة ........:**

| أ | الإنتاج النباتي | جـ | الإنتاج الحيواني |
|---|---|---|---|
| ب | تحسين واستصلاح الأراضي | د | لا شئ مما سبق |

**٣. تتمثل المنتجات الرئيسية لنشاط إنتاج الأغنام في ........:**

| أ | الصوف | جـ | الجلود |
|---|---|---|---|
| ب | الأسمدة | د | لا شئ مما سبق |

**٤. يقصد بـ ....... تحويل التربة التي لم تزرع من قبل إلى تربة صالحة للنشاط الزراعي.**

| أ | استصلاح الأراضي | جـ | الإنتاج النباتي |
|---|---|---|---|
| ب | تحسين الأراضي | د | لا شئ مما سبق |

**٥. يوفر .......... أساس لكفاءة وفعالية الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية.**

| أ | تخطيط تكلفة النشاط الزراعي | جـ | إتخاذ قرارات النشاط الزراعي |
|---|---|---|---|
| ب | قياس تكلفة النشاط الزراعي | د | لا شئ مما سبق |

**٦. يُقصد بـ ....... مقارنة التكاليف الفعلية لكل نشاط زراعي بالتكلفة المعيارية المحددة له مقدمًا، بغرض تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.**

| أ | تخطيط تكلفة النشاط الزراعي | جـ | رقابة تكاليف النشاط الزراعي |
|---|---|---|---|
| ب | قياس تكلفة النشاط الزراعي | د | اتخاذ قرارات النشاط الزراعي |

**٧. من مقومات نظام محاسبة التكاليف الزراعية ...........:**

| أ | دليل وحدات قياس تكلفة النشاط | جـ | دليل مراكز تكاليف النشاط |
|---|---|---|---|
| ب | دليل عناصر تكاليف النشاط | د | جميع ما سبق |

**٨. تعكس ......... النشاط الرئيسى الذى تقوم به المنشأة الزراعية.**

| أ | مراكز تكاليف الإنتاج | جـ | مراكز تكاليف الخدمات التسويقية |
|---|---|---|---|
| ب | مراكز تكاليف الخدمات الإنتاجية | د | جميع ما سبق |

**٩. يمكن تبويب عناصر التكاليف الزراعية وفقًا لنوعها أو طبيعتها إلى........:**

| أ | تكـاليف مباشـرة، وتكـاليف غيـر | جـ | تكاليف ثابتة، وتكاليف متغيرة |
|---|---|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| | مباشرة | | |
| ب | تكـاليف مـواد، أجـور، تكـاليف خدمات | د | جميع ما سبق |

**١٠. تعتبر ...... وسيلة لجمع البيانات، ووسيلة من وسائل الإتصال بين إدارات وأقسام المنشأة ومع الأطراف الخارجية.**

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ | المجموعة المستندية | جـ | قوائم وتقارير التكاليف |
| ب | المجموعة الدفترية | د | جميع ما سبق |

**١١. تعتبر ....... مخرجات نظام محاسبة التكاليف الزراعية، وتوفر البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة، من أجل مساعدتها في أداء وظائفها المختلفة.**

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ | المستندات | جـ | القوائم والتقارير |
| ب | الدفاتر والسجلات | د | جميع ما سبق |

**١٢. يتمثل الهدف الأساسي من إعداد ....... في تحديد التكاليف الزراعية للوحدات المنتجة والمباعة خلال الفترة.**

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ | الدفاتر والسجلات | جـ | قائمة التكاليف الزراعية |
| ب | قائمة نتيجة الأعمال | د | جميع ما سبق |

**١٣. تتمثل المنتجات الرئيسية لنشاط تسمين الماشية في ........:**

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ | اللحوم | جـ | السماد |
| ب | الألبان | د | جميع ما سبق |

**١٤. تتمثل المنتجات الرئيسية لنشاط ........ في الألبان ونتاج الماشية من الصغار.**

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ | الإنتاج النباتي | جـ | إنتاج اللحوم |
| ب | إنتاج الألبان | د | جميع ما سبق |

**١٥. تستخدم إيرادات مبيعات السماد وإيراد تشغيل الماشية والزيادة في النتاج عن النفوق العادي في.......... لنشاط الإنتاج الحيواني.**

| أ | تخفيض تكاليف المنتجات الرئيسية | جـ | زيادة تكاليف المنتجات الرئيسية |
|---|---|---|---|
| ب | تخفيض تكاليف المنتجات الفرعية | د | زيادة تكاليف المنتجات الفرعية |

**١٦. يعتبر .......... عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة لنشاط الإنتاج الحيواني.**

| أ | النفوق العادي | جـ | نتاج الماشية من الصغار |
|---|---|---|---|
| ب | النفوق غير العادي | د | لا شئ مما سبق |

**١٧. النفوق غير العادي ....... يرحل/ترحل إلى قائمة نتيجة الأعمال لنشاط الإنتاج الحيواني.**

| أ | ربح | جـ | خسارة |
|---|---|---|---|
| ب | تكلفة | د | لا شئ مما سبق |

**٢/٢/٩/٤. إختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية في ضوء البيانات الواردة في كل حالة عملية من الحالات التالية:**

| أولاً: توافرت لديك البيانات التالية المستخرجة من سجلات منشأة الوفاء الزراعية عن إنتاج محصول الذرة عن العام المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١: | | | |
|---|---|---|---|
| – تقاوي وبذور | ٧٥٠٠ج | – أسمدة عضوية وكيماوية | ٢٥٠٠ج |
| – مبيدات حشرية | ٢٠٠٠ج | – إيجار الأرض الزراعية | ١٢٠٠ج |
| – أجور عمال زراعيين | ٥٠٠٠ج | – أجور مشرفين وملاحظين | ٢٥٠٠ج |
| – إيجار جرارات زراعية | ١٨٠٠ج | – إهلاك آلات ومعدات الحصاد | ١٠٠٠ج |
| – تكلفة محصول بالمخازن أول المدة | ٤٠٠٠ج | – تكلفة نقل المحصول | ٨٠٠ج |
| – تكلفة محصول بالمخازن آخر المدة | ٢٠٠٠ج | – مبيعات المحصول | ٦٠٠٠٠ج |
| – أكياس لتعبئة المحصول | ١٥٠٠ج | – تكاليف إدارية وتمويلية | ٢٢٠٠ج |

**١٨.تبلغ تكلفة المواد الزراعية لإنتاج محصول الذرة:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ١٢٠٠٠ ج | ب | ١٠٠٠٠ ج | جـ | ٩٥٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**١٩.تبلغ الأجور الزراعية لإنتاج محصول الذرة:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٥٠٠٠ ج | ب | ٧٥٠٠ ج | جـ | ٨٥٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**٢٠.تبلغ تكاليف الخدمات الزراعية لإنتاج محصول الذرة:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٤٠٠٠ ج | ب | ١٠٠٠ ج | جـ | ٣٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**٢١.تبلغ التكاليف الزراعية لانتاج محصول الذرة المباع:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٢٣٠٠٠ ج | ب | ٢١٥٠٠ ج | جـ | ٢٥٥٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**٢٢. تبلغ تكلفة مبيعات المحصول المباع:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٢٧٨٠٠ ج | ب | ٢٣٨٠٠ ج | جـ | ٢٦٣٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**٢٣. يبلغ مجمل ربح محصول الذرة:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٣٣٧٠٠ ج | ب | ٣٦٢٠٠ ج | جـ | ٣٢٢٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

**٢٤.يبلغ صافي ربح محصول الذرة:**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٣١٥٠٠ ج | ب | ٣٠٠٠٠ ج | جـ | ٣٤٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |

| ثانيًا: توافرت لديك البيانات التالية المستخرجة من سجلات منشأة الإخلاص الزراعية عن نشاط إنتاج الألبان عن العام المنتهي في٢٠١٨/١٢/٣١: | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| – أعلاف منصرفة للماشية ٩٥٠٠٠ج (تبقى منها أعلاف لم تستخدم آخر الفترة بتكلفة ٣٠٠٠ج) | | | | | |
| – أدوية بيطرية | ١٤٠٠٠ج | – أجور الكلافين | ٢١٠٠٠ج | – إيجار الحظيرة | ٥٠٠٠ ج |
| – خدمات غير مباشرة أخرى | ١٠٠٠ج | – أجور عمال حلب الأبقار | ١٠٠٠٠ج | – مواد نظافة | ١٥٠٠ج |
| – ألبان لتغذية الصغار | ٢٠٠٠ج | – أجور غير مباشرة | ١٦٥٠٠ج | – استهلاك الماشية | ٣٠٠٠٠ج |
| – التأمين على الماشية | ١٥٠٠٠ج | – قيمة السماد الناتج من الماشية | ٧٠٠٠ج | – النفوق العادي | ١٠٠٠ج |
| – مبيعات ألبان | ٢١٠٠٠٠ج | – تكاليف تسويقية | ١٠٠٠٠ج | – مبيعات النتاج | ٣٠٠٠٠ج |

**٢٥.يبلغ إجمالي التكاليف المباشرة لنشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ١٠٦٠٠٠ ج | ب | ١٣٧٠٠٠ ج | جـ | ١٢٧٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٢٦.يبلغ إجمالي التكاليف غير المباشرة لنشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ٦٠٠٠٠ ج | ب | ٦٩٠٠٠ ج | جـ | ٧٠٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٢٧. تبلغ إيرادات المنتجات الفرعية لنشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ١٠٠٠٠ ج | ب | ٩٠٠٠ ج | جـ | ٧٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٢٨. يبلغ صافي تكاليف نشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ٢٠٠٠٠٠ ج | ب | ١٦٤٠٠٠ ج | جـ | ١٨٩٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٢٩.يبلغ إيرادات مبيعات نشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ٢١٢٠٠٠ ساعة | ب | ٢٤٢٠٠٠ ج/ساعة | ج | ٢١٠٠٠٠ ج/ ساعة | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣٠.تبلغ تكاليف مبيعات نشاط إنتاج الألبان:**

| أ | ٢١٠٠٠٠ ج | ب | ٢٠٠٠٠٠ ج | جـ | ٢٠٩٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| **ثالثًا: توافرت لديك البيانات التالية من سجلات منشأة السماح الزراعية عن نشاط تسمين الماشية عن العام المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١:** | | | |
| **– رصيد الماشية في بداية الفترة ١٠٠ رأس بسعر ٢٠٠٠ج للرأس الواحدة.** | | | |
| **– مشتريات الماشية خلال الفترة ٥٠ رأس بسعر شراء ٥٠٠ج للرأس الواحدة، وبلغت تكاليف الشراء الأخرى ٥٠٠٠ج.** | | | |
| **– عدد رؤوس الماشية الباقية آخر الفترة ٦٠ رأس قدرت قيمة الرأس الواحدة بمبلغ ٨٠٠ج.** | | | |
| **– عدد رؤوس الماشية النافقة (نفوق عادي) ٢ رأس، وسعر بيع الرأس الواحدة ٣٠٠٠ج.** | | | |
| **– بلغت التكاليف التسويقية ١٢٠٠٠ج، والتكاليف الإدارية والتمويلية ٨٠٠٠ج** | | | |
| **– أجور الكلافين** | **٦٠٠٠ج** | **– إيراد تشغيل الماشية في المزرعة** | **١٠٠٠ج** |
| **– أعلاف وعلائق** | **٢٠٠٠٠ج** | **– التكاليف غير المباشرة شاملة تكلفة النفوق العادي** | **١٠٠٠٠ج** |
| **– أدوية بيطرية** | **٤٠٠٠ج** | **– قيمة السماد الناتج عن الماشية** | **٣٠٠٠ج** |

**٣١.يبلغ إجمالي تكاليف نشاط تسمين الماشية:**

| أ | ٢٣٠٠٠٠ ج | ب | ٢٦٠٠٠٠ ج | جـ | ٢٧٠٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣٢. يبلغ صافي تكاليف نشاط تسمين الماشية المباعة:**

| أ | ٢١٨٠٠٠ ج | ب | ٢٦٦٠٠٠ ج | جـ | ٢٥٦٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣٣. يبلغ عدد رؤوس الماشية المباعة:**

| أ | ٩٢ رأس | ب | ٨٨ رأس | جـ | ٩٠ رأس | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣٤.يبلغ إيراد مبيعات رؤوس الماشية:**

| أ | ٢٧٦٠٠٠ج | ب | ٢٧٠٠٠٠ج | جـ | ٢٦٤٠٠٠ ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣٥. يبلغ صافي ربح نشاط تسمين الماشية:**

| أ | ٣٢٠٠٠ج | ب | ٢٦٠٠٠ج | | ٣٨٠٠٠ج | د | لا شئ مما سبق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|

**٣/٩/٤. إجابة أسئلة الاختيار من متعدد:**

| مسلسل | الإجابة | مسلسل | الإجابة | مسلسل | الإجابة | مسلسل | الإجابة | مسلسل | الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | د | ٨ | أ | ١٥ | أ | ٢٢ | أ | ٢٩ | ب |
| ٢ | جـ | ٩ | ب | ١٦ | أ | ٢٣ | جـ | ٣٠ | أ |
| ٣ | د | ١٠ | أ | ١٧ | جـ | ٢٤ | ب | ٣١ | جـ |
| ٤ | أ | ١١ | جـ | ١٨ | أ | ٢٥ | ب | ٣٢ | أ |
| ٥ | ب | ١٢ | جـ | ١٩ | ب | ٢٦ | جـ | ٣٣ | ب |
| ٦ | جـ | ١٣ | أ | ٢٠ | أ | ٢٧ | جـ | ٣٤ | جـ |
| ٧ | د | ١٤ | ب | ٢١ | جـ | ٢٨ | أ | ٣٥ | ب |

# الفصل الخامس

# محاسبة التكاليف في منشآت استخراج البترول

**مقدمة** :

يتميز نشاط البترول بخصائص تميزه عن الأنشطة الاقتصادية الأخرى، فعمليات التنقيب عن البترول واستخراجه تتعلق بأحد الموارد الطبيعية القابلة للنفاد، ويمر هذا النشاط بعمليات متعددة مما يثير العديد من المشاكل المحاسبية عند حصر وتحديد تكلفة كل مرحلة، والتي تختلف عن المشاكل المحاسبية في القطاعات والأنشطة الاقتصادية الأخرى، وفي ضوء ذلك سوف يتم تناول العناصر التالية:

١. خصائص نشاط البترول وانعكاساتها على نظام التكاليف.
٢. مقومات نظام التكاليف في نشاط البترول.
٣. المعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل نشاط البترول.

## ١/٥ : خصائص نشاط البترول وانعكاساتها على نظام التكاليف:

يتميز نشاط البترول كنشاط استخراجي بخصائص تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى، فعمليات البحث عن البترول تتم خلال فترة زمنية طويلة نسبياً تتكبد فيها الشركات مبالغ طائلة يتم أنفاقها في ظروف تتسم بدرجة كبيرة من المخاطرة، كما تتباين ظروف التشغيل والإنتاج ما بين منطقة وأخري، وتتعدد المنتجات في مرحلتي الإنتاج والتكرير، بالإضافة إلي ضخامة حجم الاستثمارات في نشاط البترول، وارتفاع الأهمية النسبية للتكاليف الثابتة، وأيضاً البعد الزمني بين التكاليف والإيرادات.

الأمر الذي يترتب عليه معالجات محاسبية خاصة تؤخذ في الاعتبار عند تصميم وتطبيق كل من النظام المحاسبي ونظام التكاليف في شركات البترول، ومن أبرز خصائص نشاط البترول ما يلي:

**أ- الأهمية الاستراتيجية لصناعة البترول:**

يعتبر البترول سلعة استراتيجية تلعب دورا فعالا على الصعيد الاقتصادي والسياسي المعاصر، فهو مصدر الطاقة الأرخص لتأمين الصناعات الثقيلة والتحويلية على اختلافها، مما يجعل السيطرة على انتاجه وتوزيعه على مناطق الاستهلاك وبالتالي تحديد أسعاره مجالاً للصراع السياسي والعسكري بين دول العالم، ومن ثم أصبحت دراسة تاريخ البترول في العصر الحديث أداة لتفسير العديد من الحروب والصراعات السياسية المعاصرة.

**ب- طبيعة عمليات نشاط البترول:**

تمر عمليات النشاط البترولي بعدة مراحل، بداية من مرحلة البحث المبدئى، ثم مرحلة الحصول علي حق الامتياز، فمرحلة البحث والاستكشاف، ثم مرحلة الاستخراج والإنتاج، مروراً بمرحلة التكرير والتصنيع، ثم مرحلة التسويق والتوزيع، ومرحلة النقل من مناطق الإنتاج إلي مصافي التكرير، أو النقل إلي مناطق التسويق، ونهاية بمرحلة التسويق والتوزيع، ويتطلب استغلال خام البترول استغلالاً اقتصادياً أن تتناسب تكاليف استخراج البترول وتصنيعه وتوزيعه مع الإيرادات المنتظر تحقيقها، لاسيما في ظل تعدد مراحل النشاط.

**جـ - تعدد جنسيات الشركات العاملة في نشاط البترول:**

قد تحمل شركات البترول جنسية الدولة التي تتبعها أو جنسيات متعددة؛ حيث يتطلب هذا النشاط عمليات ضخمة ويحتاج إلى خبرات وإمكانيات متخصصة بالإضافة إلى ضخامة رؤوس الأموال وارتفاع درجة المخاطرة، وتعمل شركة البترول في الدولة المضيفة طبقاً لعقود تبرم بينهما، هذه العقود قد تكون عقود امتياز، أو عقود مشاركة، أو عقود اقتسام الإنتاج، أو عقود خدمات.

ويترتب على احتمال وجود أكثر من جنسية لشركات البترول خضوعها لأكثر من نظام قانوني واحد، حيث تخضع لنظم وقوانين الدولة التي تعمل بها، كما تخضع لنظم وقوانين الدول التي تتبعها، مما ينعكس محاسبياً كما يلي:

- صعوبة وضع نظام محاسبي موحد يطبق في كل شركات البترول خاصة متعددة الجنسية والتي تمارس نشاطها في دولة واحدة.
- صعوبة إجراء المقارنات بين ميزانيات وقوائم نتائج النشاط للشركات متعددة الجنسيات التي تمارس نشاطها في عدة دول.
- صعوبة ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلي عملة موحدة.
- خضوع الشركات المتعددة الجنسيات لأكثر من نظام ضريبي، فهي تخضع للنظام الضريبي في البلد التي تعمل فيها، كما تخضع للنظام الضريبي في البلد التي تحمل جنسيته الأمر يسبب مشكلة الازدواج الضريبي.

**د - تعدد القيود المفروضة علي إنتاج البترول:**

يخضع نشاط البترول في جميع مراحله للعديد من القيود التي تتحكم في هذا النشاط وتتمثل القيود التي تفرض على النشاط البترولي فيما يلي:

- **قيود قانونية:** حيث يتم إصدار قانون يحدد النطاق الجغرافي للمنطقة التي سيتم البحث والتنقيب عن البترول فيها، والشكل القانوني للشركات التي تتولى أنشطة البحث والتنقيب، والرسوم التي تدفع للدولة المضيفة، حقوق كل من الشركة والدولة في ناتج الاستكشاف.

- **قيود ضريبية:** تتمثل في ضرورة تحديد أسس التحاسب الضريبي لشركات البترول الخاضعة للضريبة، وتحديد أنواع الضرائب، والإعفاءات التي تمنح للشركات، وذلك بما يمكن من منع الازدواج الضريبي.
- **قيود عمالية:** تتمثل في قيام الدولة المضيفة بإلزام شركات البترول التي تعمل فيها بتشغيل نسبة معينة من العمالة الوطنية، أو بتحديد حد أدنى للأجور، أو بتحديد حد أقصى لساعات العمل....
- **قيود سعرية:** تتمثل في قيام الدولة المضيفة بتحديد الأسعار التي تلتزم بها الشركات سواء عند بيع خام البترول أو الغاز أو المنتجات البترولية الناتجة من التكرير، مما يعد قيداً على إيرادات شركات البترول ومن ثم أرباحها.
- **قيود بيئية:** تتمثل في ما تفرضه الدولة من قيود على عمليات الإنتاج ومواصفات المنتجات البترولية بغرض حماية البيئة من التلوث.

**هـ - ارتفاع درجة المخاطرة:**

يخضع النشاط البترولي في مراحله المتعددة لظاهرة عدم التأكد أكثر من أي نشاط اقتصادي أخر، فشركات البترول تتحمل الكثير من التكاليف في سبيل الحصول على حق الامتياز وتتحمل تكاليف باهظة للبحث والاستكشاف، وقد ينتج عن ذلك وجود بترول أو عدم وجود بترول، أو وجود بترول بكميات غير اقتصادية، ومن ثم فهناك مخاطر محيطة بنشاط البترول نتيجة هذه الظاهرة. وينعكس ذلك على النظام المحاسبي في هذه الشركات كما يلي:

- صعوبة إيجاد علاقة ارتباط بين التكاليف التي تنفق وبين حجم ونوعية الإنتاج الذي يكتشف.
- صعوبة إجراء دراسات جدوى لمناطق البحث والاستكشاف لصعوبة تقدير كل من التكاليف والإيرادات في ظل ظاهرة عدم التأكد والمخاطرة.
- صعوبة استخدام البيانات التاريخية للتكاليف لإعداد الموازنات التخطيطية لتكاليف البحث والاستكشاف في ظل عدم التأكد والمخاطرة المصاحبة لهذه العمليات.
- صعوبة التنبؤ بالمخزون داخل البئر والذي يطلق عليه اصطلاح الاحتياطي البترولي.

**و- الانتشار الجغرافي**

تمر عمليات إنتاج البترول وتصنيعه بالعديد من المراحل والتي يتضح فيها أثر الانتشار الجغرافي، حيث غالباً ما يكون حقل الإنتاج في موقع يبعد عن موقع التكرير والتصنيع، والذي قد يبعد عن مواقع التوزيع والتسويق الداخلي أو النقل الخارجي، بل أن الانتشار الجغرافي قد يمتد إلى حقول الإنتاج؛ بمعني أن حقل الإنتاج قد يتضمن عدة آبار للمادة الخام، ولكنها تبعد عن بعضها لمسافات كبيرة، مما يحمل الشركات العاملة في هذا المجال بأعباء وتكاليف إدارية وتشغيلية ضخمة تؤثر علي معدلات الربحية من ناحية، والنواحي الإشرافية من ناحية أخرى، كما أن هذا الانتشار الجغرافي يلقي عبئاً جسيماً علي النظام المحاسبي القائم، نتيجة لاختلاف تكاليف إنتاج البترول أو الغاز من منطقة لأخري، ولتأخر وصول البيانات من المواقع المختلفة، مما قد يؤدي إلي تأخر تقارير التكاليف، وبالتالي تصبح عملية تجميع البيانات وتحليلها وإعداد التقارير الخاصة بمتابعة النشاط في جميع مواقع الإنتاج وتقييم الأداء أمراً صعباً.

**ز- تباين ظروف التشغيل والإنتاج:**

تتأثر صناعة البترول في جميع مراحل النشاط المختلفة بالظروف البيئية المحيطة بعمليات البحث، والاستكشاف، والإنتاج، والتصنيع، والتسويق، فيما يتعلق بالتكوينات البترولية، والخبرات الفنية المتوافرة، وتمويل عمليات البحث والاستكشاف، وما تسفر عنه نتائج البحث الاستكشافي، بالإضافة إلي اختلاف درجة نقاء المادة الخام من منطقة لأخرى، وكذلك كمية المخزون، بالإضافة إلى مشكلة المنتجات المشتركة للبترول والغاز، وما يترتب علي ذلك من وجود تكاليف مشتركة تحتاج إلي البحث عن أساس توزيع يحقق العدالة في عملية التحميل، فهي كلها متغيرات وعوامل تؤثر علي عناصر الإنفاق، وأسلوب تحديد الدخل المتوقع، وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى عدم وضوح العلاقة بين النفقات والإيرادات، وما قد يترتب على ذلك من تباين في تطبيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات، وصعوبة إجراء المقارنات الزمنية والمكانية لتكاليف الإنتاج كوسيلة للرقابة علي التكاليف وتقييم الأداء.

**ح - ضخامة حجم الاستثمارات:**

إن هذه نشاط البترول يتطلب رؤوس أموال ضخمة واستثمارات طائلة في مختلف مراحله دون التأكد من إمكانية استرداد تلك الأموال من خلال الإنتاج المنتظر، كما أن ظهور شواهد بترولية لا يعني التأكد من إمكانية استغلال الآبار بصورة اقتصادية. كما يرتبط بخاصية ضخامة حجم الاستثمارات، أن هيكل الاستثمارات بشركات البترول يتميز بضخامة حجم الأصول الثابتة، والهياكل الرأسمالية ذات الأعمار الإنتاجية طويلة الأجل، مع الحاجة المستمرة إلي تجديد تلك الأصول.

وتظهر عدة مشاكل محاسبية ترتبط بهذه الخاصية، منها ما هو متصل بأسلوب وطريقة احتساب إهلاك للأصول الثابتة، ومنها ما هو متصل بتقدير العمر للحقل المنتج وعمر الآلات المستخدمة، كذلك تظهر مشكلة محاسبية أخرى مرتبطة بتحديد الأسلوب الأمثل لمقابلة تلك النفقات الضخمة لعمليات البحث والاستكشاف والتي تستغرق سنوات طويلة، بالإيرادات عندما تتحقق، وذلك في ظل عدم التأكد من تقديرات الاحتياطي البترولي بالبئر والحقل.

**ط - البعد الزمني بين التكاليف والإيرادات:**

هناك فجوة زمنية بين التكاليف التي تنفقها شركة البترول وبين الإيرادات التي يتم الحصول عليها عندما يباع البترول، وقد تصل هذه الفجوة الزمنية إلي عدة سنوات، مما قد يؤدي إلي صعوبة في تطبيق مبدأ المقابلة بين بنود التكاليف وبنود الإيرادات لكل فترة علي حدة، مما قد يصعب معه إعداد الموازنات التخطيطية لشركات البترول نتيجة لوجود الفجوة الزمنية بين التكاليف والإيرادات.

**ي - خضوع البترول لظاهرة الاستنفاد:**

يتميز نشاط البترول- شأنه شأن سائر الصناعات الاستخراجية الأخرى- بخاصية الاستنفاد لأصولها ذات الطبيعة المتناقصة، ويقصد بالاستنفاد النقص في قيمة الثروة الطبيعة الناتج عن استغلال هذه المصادر واستخراجها، كما في حالة استغلال مناجم الفحم والمحاجر، وحقول البترول، ومختلف الثروات المعدنية الكامنة في باطن الأرض، حيث يترتب علي عمليات الاستخراج المستمر تناقص مستمر في مخزون

هذا الأصل غير القابل للتعويض، ومن هنا فإن المستثمر في هذا المجال ينتظر استرداد جميع النفقات الرأسمالية من حصيلة بيع وتوزيع هذا المنتج خلال العمر الإنتاجي للبئر.

ويختلف النفاد عن الإهلاك في أن الأخير يلحق بالأصول الثابتة الملموسة نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضى المدة، أما النفاد فيلحق بالأصول المتناقصة المتمثلة في الثروات الطبيعية الموجودة في باطن الأرض، وبالتالي فإن النفاد يسبب نقص مادى في كمية الأصول بينما لا ينتج عن الإهلاك نقص في حجم الأصول، بل ينصرف النقص في قيمة الأصل نتيجة العوامل الذاتية المرتبطة بالاستعمال والخارجية المرتبطة بالتقادم ومضي المدة. ويتطلب ذلك ضرورة مراعاة الدقة عند تقدير معدلات النفاد، نظراً لأن رقم الاحتياطي يختلف تقديره من فترة لأخرى، وبالتالي فإن عملية المقابلة بين الإيرادات والمصروفات قد تكون غير سليمة.

### ٢/٥: مقومات نظام التكاليف في شركات البترول:

تتعدد أنشطة الشركات العاملة في مجال البترول ما بين شركات بحث وتنقيب، وشركات إنتاج، وشركات تكرير، وشركات نقل وتسويق، وبالتالي تختلف إجراءات تطبيق نظام التكاليف في كل منها، ولكن تظل مقومات نظام التكاليف واحدة لا تختلف باختلاف أنشطة الشركة، وتتمثل مقومات نظام التكاليف في شركات البترول فيما يلي:

أولاً: دليل عناصر التكاليف.

ثانياً: دليل مراكز التكاليف.

ثالثاً: دليل وحدات التكلفة أو النشاط.

رابعاً: المجموعة المستندية.

خامساً: المجموعة الدفترية.

سابعاً: قوائم وتقارير التكاليف.

وفيما يلي توضيح لمقومات نظام التكاليف في شركات البترول:

**أولاً : دليل عناصر التكاليف:**

يتم تصميم دليل ملائم لعناصر التكاليف كأحد مقومات نظام التكاليف لأغراض التوجيه الدقيق والسليم لهذه العناصر إلى مراكز التكاليف أو الخدمات التي استفادت منه، وذلك من خلال ترتيبها في مجموعات رئيسية وفرعية مع ترقيمها بأرقام ثابتة ومعروفة للعمل بها كما يلي:

**(أ) خامات ومواد ووقود وقطع غيار:**

تشمل كل الخامات والمواد والمستلزمات المستخدمة في جميع أنشطة شركات البترول، بالإضافة إلى الوقود والزيوت وقطع الغيار والمهمات والأدوات الكتابية والمطبوعات، وبالتالي فهي تتضمن ما يلي:

- **خامات ومواد ومستلزمات تشغيل:** مثل الأسمنت في شركات الحفر والإنتاج، والكيماويات في شركات التكرير، ومواد التعبئة والتغليف في شركات تسويق مشتقات البترول.
- **وقود وزيوت:** وتشمل جميع أنواع الوقود مثل المواد البترولية بالإضافة إلى الزيوت بأنواعها التي تستخدم في عمليات الإنتاج والتكرير والتصنيع.
- **قطع غيار ومهمات:** وتشمل قطع الغيار والمواد المستخدمة في الصيانة والمهمات اللازمة لتشغيل أجهزة ومعدات الحفر والإنتاج والتكرير والتصنيع.
- **أدوات كتابية ومطبوعات:** وتشمل الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة في تأدية أنشطة شركات البترول.

**(ب) الأجور:**

تتمثل الأجور في تكلفة استخدام العنصر البشرى بشركات البترول أي قيمة ما تحصل عليه القوى البشرية بهذه الشركات، وتشتمل الأجور على ما يلي:

- **أجور نقدية:**وتتضمن المرتبات الأساسية وملحقاتها والحوافز والرواتب والبدلات والمكافآت الإضافية والتشجيعية.

- **مزايا عينية:** وتتضمن صافى تكلفة ما تقدمه شركات البترول إلى العاملين بها من الوجبات الغذائية والملابس والعلاج الطبي والنقل، بالإضافة إلى الخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية والترفيهية المقدمة للعاملين.
- **التأمينات الاجتماعية:** ئتمثل في حصة شركات البترول في التأمين على العاملين بها ضد إصابة العمل وأمراض المهنة وتأمين البطالة والتأمين الصحي والادخار والمعاشات.

**(ج) مصروفات التشغيل:**

تتمثل في كافة المصروفات التي تتحملها شركات البترول في سبيل القيام بتأدية نشاطها، وتتمثل مصروفات التشغيل على سبيل المثال فيما يلي:

- **خدمات مشتراه:** تتضمن مصروفات الصيانة ومصروفات تشغيل لدى الغير ومصاريف الأبحاث والتجارب ومصروفات الدعاية والإعلان ومصروفات النقل والانتقالات واستئجار الأصول الثابتة والمصروفات الخدمية الأخرى.
- **الإهلاك والاستهلاك:** وتتضمن إهلاك كافة الأصول الثابتة المملوكة لشركات البترول وكذلك استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة.
- **فوائد:** وتتضمن الفوائد التي تتحملها شركات البترول مقابل القروض التي حصلت عليها لتمويل أنشطتها المختلفة.
- **إيجار عقارات (أراضى ومباني):** تتمثل في إيجار العقارات من أراضي ومباني المستحقة الدفع للغير نظير انتفاع شركات البترول بهذه العقارات.
- **ضرائب عقارية:** تتمثل في قيمة الضرائب العقارية التي تتحملها شركات البترول على المباني المملوكة لها والمستحقة لمصلحة الضرائب العقارية.

**ثانياً : دليل مراكز التكاليف:**

يعرف مركز التكلفة بأنه وحدة تنظيمية (إدارة أو قسم) ضمن الهيكل التنظيمي للشركة والتي تتخصص في إنجاز أو تقديم خدمة معينة ذات مواصفات متجانسة.

ويتم تقسيم شركات البترول إلى مراكز تكاليف بغرض رئيسي هو إمكان إجراء التحليلات وتوزيعات التكاليف على أماكن الاستفادة منها وذلك بقدر الاستفادة والمنفعة، وبالتالي يتم

تحديد تكلفة كل مركز بشركات البترول، ومن ثم يمكن إيجاد تكلفة الخدمات المؤداة بواسطة هذا المركز.

وعادة يتم تقسيم مراكز التكاليف الجارية إلي مراكز إنتاجية، ومراكز خدمات إنتاجية، ومراكز خدمات تسويقية، ومراكز خدمات إدارية وتمويلية.

ويتوقف تقسيم شركات البترول إلى مراكز تكاليف إنتاجية حسب طبيعة نشاط هذه الشركات، سواء كانت شركات بحث وتنقيب أو شركات إنتاج أو شركات تكرير، في حين لن تختلف كثيراً باقي مراكز الخدمات سواء كانت مراكز خدمات إنتاجية أو تسويقية أو إدارية في هذه الشركات، وعلي ذلك يمكن تحديد مراكز الإنتاج في شركات البترول (شركات بحث وتنقيب، شركات إنتاج، شركات تكرير) حسب نشاطها علي النحو التالي:

- **مراكز الإنتاج في شركات البحث والتنقيب:**

يتم تقسيم مراكز الإنتاج في شركات البحث والتنقيب حسب مناطق الإمتياز التي حصلت عليها الشركة، حيث تعتبر كل منطقة بمثابة مركز تكلفة. ويحمل كل مركز تكلفة إنتاجي بما يخصه من عناصر التكاليف التالية:

١. تكاليف الحصول علي الخرائط التوضيحية، وأي دراسات تحليلية وفنية بهذا الخصوص.
٢. تكاليف الحصول علي عقد الامتياز وتسجيله.
٣. تكاليف تمهيد الموقع، وتتمثل فيما تتحمله الشركة نظير تطهير مكان البحث من المعوقات، لإمكانية البدء في عمليات البحث دون وجود موانع أو عوائق صناعية.
٤. تكلفة العمالة، وتتمثل في كافة أجور العاملين والفنيين في مراحل البحث والاستكشاف.
٥. تكاليف التشغيل، وتتمثل في مصروفات التشغيل المختلفة التي تخص عمليات البحث والاستكشاف، ومصروفات نقل العاملين، أو نقل الأجهزة والمعدات، بالإضافة إلي مستلزمات التشغيل، والمصروفات الأخرى كالوقود والزيوت.

وفيما يلي دليل لمراكز الإنتاج في شركات البحث والتنقيب:

**دليل مراكز تكاليف الإنتاج في شركات البحث والتنقيب**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | | | **مراكز التكاليف في نشاط البحث والتنقيب** |
| | ١١٠٠٠ | | | **مناطق برية:** |
| | | ١١٠١٠ | | **منطقة (أ)** |
| | | | ١١٠١١ | **حقل (١)** |
| | | | ١١٠١٢ | **حقل (٢)** |
| | | ١١٠٢٠ | | **منطقة (ب)** |
| | | | ١١٠٢١ | **حقل (١)** |
| | | | ١١٠٢٢ | **حقل (٢)** |
| | | ١١٠٣٠ | | **منطقة (ج)** |
| | | | ١١٠٣١ | **حقل (١)** |
| | | | ١١٠٣٢ | **حقل (٢)** |
| | ١٢٠٠٠ | | | **مناطق بحرية:** |
| | | ١٢٠١٠ | | **منطقة (أ)** |
| | | | ١٢٠١١ | **حقل (١)** |
| | | | ١٢٠١٢ | **حقل (٢)** |
| | | ١٢٠٢٠ | | **منطقة (ب)** |
| | | | ١٢٠٢١ | **حقل (١)** |
| | | | ١٢٠٢٢ | **حقل (٢)** |

- **مراكز الإنتاج في شركات الإنتاج:**

يتم تقسيم مراكز الإنتاج في شركات الإنتاج حسب حقول البترول والأبار، حيث يعتبر كل حقل بمثابة مركز تكلفة، وإذا كان الحقل يتضمن عدة أبار، ففي هذه الحالة يمكن تقسيم مركز تكلفة الحقل إلي عدة مراكز فرعية بحسب عدد الأبار الموجودة في هذا الحقل، ويعتبر كل بئر بترول بمثابة مركز تكلفة إنتاجي، ويحمل كل مركز تكلفة إنتاجي سواء كان حقلاً او بئراً بما يخصه من عناصر التكاليف التالية:

١. تكاليف الإنتاج بالطرق الطبيعية والصناعية، كضخ الغاز بالطلمبات والغمر بالمياه والحقن بالغاز أو البخار، وما إلي ذلك من وسائل ثانوية مستخدمة في عمليات الضخ.
٢. تكاليف معالجة الزيت الخام وتنقيته من الماء والغاز.
٣. تكاليف صيانة الآبار الدورية وإصلاحها، وتنظيفها من الرمال والشوائب، وإهلاك المعدات المستخدمة في ذلك، بالإضافة إلي أجور عمال الصيانة.
٤. أجور ومرتبات العاملين بمناطق الإنتاج.
٥. الإتاوات العينية والنقدية والضرائب المفروضة علي رقم الإنتاج، بالإضافة إلي ما يفرض علي الشركة من رسوم إنتاج.
٦. إهلاك الأجهزة والمعدات المستخدمة في العمليات الإنتاجية، وكذلك قسط نفاد الكميات المستخرجة من الآبار.

وفيما يلي دليل لمراكز الإنتاج في شركات إنتاج واستخراج البترول:

## دليل مراكز تكاليف الإنتاج في شركات إنتاج واستخراج البترول

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠٠ | | | | مراكز التكاليف في نشاط الإنتاج |
| | ٢١٠٠٠ | | | مناطق برية: |
| | | ٢١٠١٠ | | منطقة (أ) |
| | | | ٢١٠١١ | حقل (١) |
| | | | | - بئر أ |
| | | | | - بئر ب |
| | | | ٢١٠١٢ | حقل (٢) |
| | | ١١٠٢٠ | | منطقة (ب) |
| | | | ١١٠٢١ | حقل (١) |
| | | | ١١٠٢٢ | حقل (٢) |
| | | ١١٠٣٠ | | منطقة (ج) |
| | | | ١١٠٣١ | حقل (١) |
| | | | ١١٠٣٢ | حقل (٢) |
| | ١٢٠٠٠ | | | مناطق بحرية: |
| | | ١٢٠١٠ | | منطقة (أ) |
| | | | ١٢٠١١ | حقل (١) |
| | | | ١٢٠١٢ | حقل (٢) |
| | | ١٢٠٢٠ | | منطقة (ب) |
| | | | ١٢٠٢١ | حقل (١) |
| | | | ١٢٠٢٢ | حقل (٢) |

- **مراكز الإنتاج في شركات تكرير البترول:**

تقسم مراكز الإنتاج في شركات التكرير حسب مراحل العمليات الصناعية التي تمر بها عملية التكرير من عمليات التسخين والهدرجة وفصل مشتقات البترول عن بعضها البعض، حيث يتم اعتبار كل مرحلة إنتاجية من هذه المراحل بمثابة مركز تكلفة إنتاجي.

ويحمل كل مركز تكلفة إنتاجي بما يخصه من عناصر التكاليف التالية:

١. تكاليف المواد والمستلزمات المستخدمة في عملية التكرير لا سيما المواد الكيماوية.
٢. أجور العمالة.
٣. إهلاك الأجهزة والمعدات.
٤. مصروفات التكرير الأخرى.

وفيما يلي دليل لمراكز الإنتاج في شركات تكرير البترول

## دليل مراكز تكاليف الإنتاج في التكرير

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠٠٠ | | | | **مراكز التكاليف في نشاط التكرير** |
| | ٣١٠٠٠ | | | **مرحلة التسخين** |
| | | ٣١٠١٠ | | **وحدة (أ)** |
| | | ٣١٠٢٠ | | **وحدة (ب)** |
| | ٣٢٠٠٠ | | | **مرحلة الهدرجة** |
| | | ٣٢٠١٠ | | **وحدة (أ)** |
| | | ٣٢٠٢٠ | | **وحدة (ب)** |
| | ٣٣٠٠٠ | | | **مرحلة الفصل** |
| | | ٣٣٠١٠ | | **وحدة (أ)** |

أما بالنسبة لمراكز الخدمات الإنتاجية فإنها لن تختلف كثيراً في هذه الشركات عن بعضها البعض، حيث تتمثل فيما يلي: محطات الكهرباء والقوي المحركة، محطات المياه، محطات البخار، مخازن الخامات، مراكز الصيانة، مراكز النقل، ......إلخ

كما أن مركز الخدمات التسويقية، فإنها تتمثل في الأقسام التي تقوم بتسويق منتجات وخدمات شركات البترول.

ومراكز الخدمات الإدارية والمالية، فإنها تتمثل في الأقسام التي تقوم بالوظائف الإدارية والمالية كإدارة الشركة، الشئون الإدارية، الإدارة المالية، الأقسام الأخرى المعاونة (العلاقات العامة، النظم والمعلومات، الشئون القانونية، .......الخ).

**ثالثاً : دليل وحدات التكلفة أو النشاط:**

يتم حصر جميع المنتجات والخدمات التي تقوم شركات البترول بإنتاجها أو بتقديمها للغير، وتبويبها في صورة مجموعات متجانسة وتكويدها في دليل واحد، ويفيد هذا الدليل في تحديد وحدة التكلفة التي تنسب إليها عناصر التكاليف حسب نشاط شركات البترول، وذلك علي النحو التالي:

أ- شركات البحث والتنقيب: تتمثل وحدة التكلفة في الكيلو متر مربع.

ب- شركات الإنتاج: تتمثل وحدة التكلفة في برميل الزيت وذلك في حالة إنتاج زيت، أو الألف قدم مكعب غاز وذلك في حالة إنتاج غاز.

ج- شركات التكرير: تتمثل وحدة التكلفة في الطن أو البرميل من منتجات ومشتقات البترول.

**رابعاً: المجموعة المستندية:**

المستند هو مصدر القيد في المجموعة الدفترية، والتي تتضمن جميع الأحداث التي حدثت في الشركة، وتتضمن المجموعة المستندية نوعان هما:

١- **المستندات الداخلية:** وهى المستندات التي يتم تصميمها وتحديد ما تتضمنه من بيانات داخل الشركة مثل: أذون صرف مواد أو مهمات أو وقود من المخازن الرئيسية أو الفرعية أو أذون ارتجاع أو بطاقات الوقت للعامل أو بطاقة تشغيل عامل أو بطاقة الشغلة....إلخ.

٢- **المستندات الخارجية:** وهى المستندات التي يحدد ما تحتويه من بيانات لسلطة خارج الشركة مثل فاتورة شراء مواد ومهمات أو فاتورة استهلاك الكهرباء أو المياه أو فاتورة شراء أصل من الأصول.

ويراعى عند تحديد المجموعة المستندية تحديد أسم المستند والبيانات التي تحتويه وطريقة عرضها والدفاتر التي يعتبر هو مصدر القيد فيها وعدد الصور التي تصدر من نفس المستند.

**خامساً: المجموعة الدفترية:**

تتضمن المجموعة الدفترية عدد من الدفاتر والسجلات التي تخدم أهداف نظام التكاليف في شركات البترول، ومن أهمها الدفاتر والسجلات الآتية:

**أ- دفاتر تحليلية للأصول، ومن أمثلتها:**

- دفاتر تحليلية للأصول الثابتة.
- دفاتر تحليلية للأصول غير الملموسة.
- دفاتر تحليلية للآبار المنتجة.
- دفاتر تحليلية للمخزون.
- دفاتر تحليلية لحركة الإنتاج من البترول.

ب- دفاتر تحليلية لبنود التكاليف، ومن أمثلتها:

- دفاتر تحليلية للمواد.
- دفاتر تحليلية للأجور.
- دفاتر تحليلية للمصروفات.

**سادساً: قوائم وتقارير التكاليف:**

تمثل قوائم وتقارير التكاليف المنتج النهائي لنظام التكاليف، والتي يتم إعدادها وتقديمها للمستويات الإدارية المختلفة، وهى تتمثل في مجموعتين من القوائم والتقارير:

**أ- قوائم وتقارير دورية:**

وهى تعد بصفة دورية منتظمة (شهرية، ربع سنوية، نصف سنوية، سنوية)، وهي تتمثل في قوائم تكاليف لكل منتج تقوم شركة البترول بإنتاجه، بالإضافة إلي قوائم تكاليف خاصة بكل مركز تكلفة على حدة، وأيضا قوائم تكاليف إجمالية تبين إجمالي تكاليف الشركة ككل.

**ب- قوائم وتقارير غير دورية:**

وهى تعد بناء على طلب المستويات الإدارية المختلفة، وذلك لتحقيق أغراض خاصة مثل:

- قوائم وتقارير لتحديد تكلفة منتجات أو خدمات معينة.

- قوائم وتقارير لاتخاذ قرارات تسعير بعض المنتجات أو الخدمات.
- قوائم وتقارير لاتخاذ قرارات شراء أصول، أو استبعادها، أو إحلالها بدلاً من أصول أخرى.

وفى ضوء نظام التكاليف يتم تلبية كافة احتياجات الإدارة وتوفير ما تحتاج إليه من البيانات والمعلومات.

### ٣/٥: **المعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل نشاط البترول**:

تتأثر المعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل نشاط البترول بدرجة المخاطرة وعدم التأكد المصاحبة لمراحل نشاط البترول، حيث تزداد درجة المخاطرة وعدم التأكد في مراحل ما قبل الإنتاج، والتي تتمثل في مرحلة التعاقد، ومرحلة البحث والاستكشاف، ومرحلة حفر الآبار الاستكشافية، بينما تقل درجة المخاطرة في المراحل الإنتاجية والتي تتمثل في مرحلة حفر الآبار الإنتاجية، ومرحلة التنمية والتطوير واستخراج الزيت الخام، ومرحلة التكرير والنقل والتخزين.

ومن الجدير بالذكر أنه على الرغم من مرور نشاط البترول بعدة مراحل إلا أن نظام التكاليف المطبق في هذا النشاط يتضمن كل من نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، وذلك حسب طبيعة كل مرحلة؛ فعلى سبيل المثال مراحل البحث والاستكشاف وحفر آبار البترول سواء الاستكشافية أو الإنتاجية يناسبها نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، بينما مرحلة التكرير يناسبها نظام المراحل الإنتاجية.

وفيما يلي توضيح للمعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل نشاط البترول سواء المراحل التي تسبق الإنتاج، أو المراحل الإنتاجية ، أو المراحل التالية ..

#### ١/٣/٥: **المعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل ما قبل الإنتاج**:

تتمثل مراحل ما قبل الإنتاج في مرحلة البحث الكشفى المبدئى، مرحلة التعاقد للحصول على حق البحث والاستكشاف للثروة البترولية، مرحلة البحث والاستكشاف وحفر الآبار الاستكشافية، وسوف يتم تناول المعالجة المحاسبية لتكاليف ونفقات مراحل ما قبل الإنتاج، وما يعتبر بمثابة نفقات إيرادية، أو ما يعتبر نفقات رأسمالية،

وكذلك طرق معالجة تكاليف مراحل ما قبل الإنتاج، سواء كانت طريقة التكلفة الكلية، أو طريقة المجهودات الناجحة.

### ١/١/٣/٥: **تكاليف مراحل ما قبل الإنتاج**:

تتضمن مراحل ما قبل الإنتاج ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة البحث الكشفي المبدئي، مرحلة التعاقد للحصول على حق البحث والاستكشاف، مرحلة حفر الآبار الاستكشافية، وفيما يلي سيتم تناول تكاليف كل مرحلة من مراحل ما قبل الإنتاج ومعالجتها محاسبياً:

- **تكاليف مرحلة البحث الكشفي المبدئي:**

تتجه شركات البترول قبل التعاقد مع الدولة مالكة الثروة البترولية إلى إجراء بحث كشفي مبدئي لتحديد احتمال تواجد البترول في تلك الأراضي، ويتوقف على نتائج هذه المرحلة الاستمرار في المراحل التالية.

وتتمثل بنود تكاليف مرحلة البحث الكشفي المبدئي فيما يلي:

- الرسوم التي تدفع للهيئات العالمية المتخصصة مقابل المعلومات التي تحصل عليها الشركة الباحثة.
- المواد وأجور العمالة وإهلاك المعدات والتأمين عليها المستخدمة من قبل الشركة لإجراء البحث الكشفى المبدئى بنفسها أو المبالغ التي تدفعها للشركات الأخرى التي تتولى القيام بالبحث نيابة عنها.

- **تكاليف مرحلة التعاقد للحصول على حق البحث والاستكشاف للثروة البترولية:**

تبدأ مرحلة التعاقد عندما تشير مرحلة البحث الكشفي المبدئي إلى احتمال كبير لوجود البترول بكميات اقتصادية، وتتضمن مرحلة التعاقد بنود التكاليف التالية:

- الرسوم القضائية التي تصرف لإتمام الإجراءات القانونية لإتمام التعاقد.
- رسوم الحصول على العقد، وهى الرسوم التي تدفعها شركة البترول للدولة المقرر التعاقد معها.
- رسوم تسجيل العقد التي تدفعها الشركة لتسجيل العقد وفقاً لقوانين الدولة.

-الإيجار السنوى الذى تلتزم الشركة بدفعه مقابل الاستفادة من خدمات عامة توفرها الدولة.

▪**تكاليف مرحلة البحث والاستكشاف وحفر الآبار الاستكشافية:**

تتم مرحلة البحث والاستكشاف بهدف تحديد المناطق التي تتجمع فيها الأحواض البترولية والمناطق الجافة، وتتمثل نتائج البحث والاستكشاف في ثلاث احتمالات هى:

- ☒ وجود مناطق جافة ليس بها بترول أطلاقاً.
- ☒ وجود مناطق بها بترول ولكن بكمية غير اقتصادية.
- ☒ وجود مناطق بها بترول بكميات اقتصادية.

وعند تحديد المناطق التي يتواجد بها البترول بكميات اقتصادية تتوالى باقى المراحل والتي تتضمن: أعمال المسح الجيولوجي، أعمال المسح الجيوفيزيقى، وإذا نتج عن عمليات المسح احتمال تواجد بترول تبدأ أعمال الحفر الإستكشافى سواء برية أم بحرية.

وتتضمن هذه المرحلة بنود تكاليف متعددة أهمها: أجور عمال الحفر وأجور عمال فرق المسح الجيولوجى أو الجيوفيزيقى، وإهلاك المعدات المستخدمة في المسح أو حفر الآبار الاستكشافية والتأمين عليها، والقوى المحركة اللازمة لتشغيلها، وكذلك المهمات والمواد المستخدمة في أنشطة البحث والحفر.

### ٢/١/٣/٥: **طرق معالجة تكاليف مراحل ما قبل الإنتاج**:

بشكل عام تتعدد طرق المعالجة المحاسبية لتكاليف مراحل ما قبل الإنتاج، فبينما يري البعض اعتبار هذه التكاليف نفقات إيرادية يجب تحميلها بالكامل علي السنة المالية التي أنفقت فيها، أخذاً بسياسة الحيطة والحذر حيث يجب الاحتياط لجميع الخسائر ما حدث منها وما يحتمل حدوثه مستقبلاً، وينطبق ذلك في نشاط البترول، حيث لا يمكن التأكد من ظهور المادة الخام بكميات اقتصادية في مناطق البحث والاستكشاف، بالإضافة إلي أن نسبة كبيرة من تلك التكاليف يصعب تحديد ما يرسمل منها، كما أن هناك نسبة أخرى تخص مناطق غير منتجة لا إيراد لها، لذلك فإن اعتبارها مصروفات إيراديه سوف يؤدي إلي تحميل الفترة بما أنفق خلالها من تكاليف البحث والاستكشاف.

أما البعض الآخر فيري عكس ذلك تماماً، من ناحية اعتبار هذه المصروفات نفقات رأسمالية بالكامل أي يجب اعتبارها أحد عناصر الأصول طويلة الأجل التي يتم استهلاكها وفق معدلات الاستهلاك العادية، بحيث لا تتحمل قائمة الدخل إلا بمقدار الإهلاك السنوي فقط، وتستند تلك المعالجة إلي مبدأ التكلفة الكلية full cost. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن انفاق هذه المصروفات يكون في سبيل الحصول علي آبار البترول، وبالتالي فهي ترتبط بأصل معين، وتلتصق به ومن ثم تستهلك معه، كما أن نفقات البحث والاستكشاف يستفاد منها فترات طويلة ترتبط بالمخزون الاحتياطي من البترول الخام.

وهناك من حاول التوفيق بين وجهتي النظر السابقتين، وذلك بإعتبار جزء من نفقات البحث والاستكشاف بمثابة مصروف إيرادي، والجزء الآخر مصروف رأسمالي طبقاً لما يسمي بطريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts، وتتلخص هذه الطريقة في ضرورة تقسيم نفقات البحث والاستكشاف إلي جزئين، أحدهما خاص بالمناطق المنتجة التي يثبت وجود البترول بها بصورة اقتصادية تصلح للاستغلال، وتلك النفقات تعتبر مصروفاً رأسمالياً يدخل ضمن تكلفة المخزون الاحتياطي الذي اكتشف، وبالتالي يجب استهلاكها علي فترات الإنتاج المختلفة. أما الجزء الآخر فيختص بالمناطق الجافة وغير المنتجة، وتلك النفقات تعتبر نفقات إيراديه أو خسارة يجب تحميلها علي قائمة الدخل في نفس العام الذي يتم فيه إنفاقها والتحقق من عدم إنتاجية تلك المناطق.

ويستند أصحاب هذا الرأي علي مبدأ محاسبي وهو مبدأ التصاق النفقة أو التكلفة، فالنفقات الرأسمالية تلتصق بأصول رأسمالية تدر إيرادات خلال العمر الإنتاجي للأصل، أما النفقات الإيرادية فتلتصق بذات الفترة التي أنفقت فيها، وتحمل الخسائر المختلفة علي نفس الفترة التي وقعت خلالها، ومن ثم فإن المقابلة بين الإيرادات والنفقات تستلزم التفرقة بين أنواع النفقات المختلفة.

مما سبق يتبين أنه توجد طريقتان رئيسيتان لمعالجة تكاليف مراحل ما قبل الإنتاج وهما:

| طريقة التكلفة الكلية | طريقة المجهودات الناجحة. |
|---|---|
|  |  |
| طبقا لهذه الطريقة تعالج كل تكاليف مراحل ما قبل الإنتاج كنفقات رأسمالية، ويتم استهلاكها علي عدة فترات، وبالتالي يحمل قسط نفادها علي قائمة الدخل خلال عدة سنوات. | طبقا لهذه الطريقة يتم التفرقة بين نوعين من نتائج البحث والاستكشاف، فإذا أسفرت عملية التنقيب والبحث والاستكشاف عن وجود بترول أو غاز، فإن تكلفة البحث والاستكشاف ترسمل ويتم استنفادها خلال العمر الإنتاجي للبئر، أما إذا لم تسفر عملية التنقيب والبحث والاستكشاف عن وجود بترول أو غاز فإن هذه التكلفة تحمل علي قائمة الدخل في نفس الفترة. |

والجدول التالي يوضح الفروق بين الطريقتين:

| عنصر التكلفة | طريقة التكلفة الكلية | طريقة المجهودات الناجحة |
|---|---|---|
| ١. تكلفة عقود الامتياز | رأسمالية | رأسمالية |
| ٢. التكلفة الجيولوجية | رأسمالية | جارية |
| ٣. تكلفة التنقيب والاستكشاف: | | |
| أ- تنقيب غير ناجح | رأسمالية | جارية |
| ب- تنقيب ناجح | رأسمالية | رأسمالية |
| ٤. تكلفة الحفر والتطوير | رأسمالية | رأسمالية |
| ٥. تكلفة الإنتاج | جارية | جارية |
| ٦. الإهلاكات | جارية | جارية |

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- تتشابه الطريقتان في معالجة تكلفة عقود الامتياز وتكلفة الحفر والتطوير حيث تعتبر كل منها مصروف رأسمالي، وفى معالجة تكاليف الإنتاج والإهلاكات حيث تعتبر كل منهما مصروفات جارية.

٢- تختلف الطريقتان في معالجة التكلفة الجيولوجية حيث تعتبر مصروف رأسمالي من وجهة نظر طريقة التكلفة الكلية ومصروف جارى من وجهة نظر طريقة المجهودات الناجحة، وكذلك في معالجة تكلفة التنقيب حيث يتم التفرقة بين تكلفة التنقيب غير الناجح (وتعتبر مصروف جارى) وبين تكلفة التنقيب الناجح (وتعتبر مصروف رأسمالي) من وجهة نظر طريقة المجهودات الناجحة، بينما تعالج كل تكلفة التنقيب باعتبارها مصروف رأسمالي من وجهة نظر طريقة التكلفة الكلية.

**مثال**:

بدأت شركة مصر للبترول أعمالها في يوليو ٢٠١٦ وحصلت على عقد امتياز في أحد المناطق، وخلال هذا العام كانت بيانات إيراداتها ومصروفاتها كما يلى :

| البند | القيمة بالجنيه |
|---|---|
| **التكلفة الجيولوجية** | **٣٠٠٠٠** |
| **تكلفة عقد الامتياز** | **٥٠٠٠٠** |
| **تكلفة أبار استكشافية جافة** | **١٢٠٠٠٠** |
| **تكلفة أبار استكشاف ناجحة** | **٤٠٠٠٠٠** |
| **تكاليف الحفر والتطوير** | **٢٠٠٠٠٠** |
| **تكلفة الإنتاج** | **٢٥٠٠٠** |
| **الإهلاكات (وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة)** | **٤٠٠٠٠** |
| **الإهلاكات (وفقاً لطريقة التكلفة الكلية)** | **٩٠٠٠٠** |
| **الإيرادات** | **١٠٠٠٠٠٠** |

**المطلوب:** تصوير نتائج أعمال هذه الشركة وفقاً لطريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة.

**الحل**:

### أ) قائمة الدخل وفقاً لطريقة التكلفة الكلية

| البيان | | |
|---|---|---|
| **الإيرادات** | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| (–) المصروفات: | | |
| تكاليف الإنتاج | ٢٥٠٠٠ | |
| الإهلاكان | ٩٠٠٠٠ | |
| **إجمالي المصروفات** | | (١١٥٠٠٠) |
| صافي الربح أو الخسارة | | ٨٨٥٠٠٠ |

### ب) قائمة الدخل وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة

| البيان | | |
|---|---|---|
| **الإيرادات** | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| (–) المصروفات: | | |
| التكلفة الجيولوجية | ٣٠٠٠٠ | |
| تكلفة أبار استكشافية جافة | ١٢٠٠٠٠٠ | |
| تكاليف الإنتاج | ٢٥٠٠٠ | |
| الإهلاكان | ٤٠٠٠٠ | |
| | | (١٢٩٥٠٠٠) |
| صافي الربح أو الخسارة | | (٢٩٥٠٠٠) |

هذا ويلاحظ أن عملية **رسملة تكاليف التنقيب والبحث والاستكشاف** ترتبط بتكلفة الاحتياطي المخزون من المادة الخام، ويجب استنفادها طبقاً لمعادلة النفاد التالية:

| **قيمة النفاد السنوي= الإنتاج السنوي من الزيت الخام × معدل النفاد للبرميل الواحد** |
|---|

حيث أن: معدل النفاد للبرميل الواحد =

**صافي القيمة الرأسمالية للآبار أول السنة + الإضافات الرأسمالية خلال السنة**

**الاحتياطي في نهاية المدة + الإنتاج خلال المدة من الزيت الخام**

مع ملاحظة أن صافي القيمة الرأسمالية:

= **القيمة الرأسمالية للآبار أول السنة (−) مجمع النفاد أول السنة**

وطبقاً لهذه المعادلة فإنه من الملاحظ أن مقدار النفاد السنوي سوف يتغير من فترة لأخرى، تبعاً للكمية التي يتم إنتاجها خلال الفترة، ومن هنا يعتبر قيمة النفاد السنوي للتكاليف الرأسمالية للتنقيب والبحث والإستكشاف أحد عناصر التكاليف المتغيرة للإنتاج أثناء فترات الإنتاج.

**مثال**:

تمتلك شركة النفط الوطنية عقد امتياز تم تطويره جزئياً، وقد حفرت به بعض الآبار المنتجة وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا العقد عن عام ٢٠١٥:

| | |
|---|---|
| رصيد نفقات الحفر والتطوير غير الملموسة حتى ٢٠١٥/١/١ | ٣٦٠٠٠٠٠٠ جنيه |
| الاحتياطي الممكن استخراجه من الآبار المحفورة بالعقد (بما فيه العام الحالي) | ١٢٠٠٠٠٠ برميل |
| الإنتاج خلال السنة | ٩٠٠٠٠ برميل |

**المطلوب:** حساب قيمة قسط النفاد لتكلفة الحفر والتطوير المحمل علي قائمة الدخل في عام ٢٠١٥.

**الحـــل**:

معدل النفاد للبرميل الواحد = **رصيد نفقات الحفر والتطوير غير الملموسة حتى ٢٠١٥/١/١** / **الاحتياطي الممكن استخراجه من الآبار المحفورة بالعقد(بما فيه إنتاج العام الحالي)**

= ٣٦٠٠٠٠٠٠جنيه / ١٢٠٠٠٠٠برميل = ٣٠ برميل

**قيمة النفاد خلال السنة = الإنتاج خلال السنة × معدل النفاد للبرميل الواحد**

= ٩٠٠٠٠ برميل × ٣٠ جنيه للبرميل = ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه

**مثال**:

تمتلك شركة النفط الوطنية عقد امتياز منتج قامت بتطويره منذ مدة وخلال سنة ٢٠١٨ بلغ إجمالي إنتاج العقد من النفط الخام ٢٠٠٠٠٠ برميل وكانت أرصدة المصروفات الرأسمالية المتعلقة بهذا العقد في ٢٠١٨/١٢/٣١ كما يلي:

| | |
|---|---|
| تكلفة العقد | ٢٠٠٠٠٠ جنيه |
| نفقات الحفر والتطوير غير ملموسة | ٦٠٠٠٠٠ جنيه |
| إجمالي المصروفات الرأسمالية | ٨٠٠٠٠٠ جنيه |
| مجمع النفاد (يشمل ٤٠٠٠٠ جنيه لاستنفاد تكلفة العقد، والباقي لاستنفاد مصروفات الحفر والتطوير) | ١٤٠٠٠٠ جنيه |

وكانت تقديرات الاحتياطي الممكن استخراجه في نهاية السنة المالية للعقد ٤٨٠٠٠٠٠ برميل أما تقديرات الاحتياطي في بداية السنة فكانت ٥٠٠٠٠٠٠ برميل.

**المطلوب:**_حساب معدل النفاد بأنسب طريقة ممكنة في ضوء المعلومات المبينة فيما سبق.

## الحـــل:

**حساب معدل واحد للنفاد :**

**معدل النفاد =** **صافي المبلغ المستثمر في تكلفة العقد وتكلفة الحفر والتطوير**
**الاحتياطي الممكن استخراجه**

**=** **المبلغ المستثمر في تكلفة العقد وتكلفة الحفر – رصيد النفاد المجمع**
**الكمية المنتجة خلال السنة + الاحتياطي في نهاية السنة**

**ملاحظات:**

١. المبلغ المستثمر = تكلفة العقد + تكلفة الحفر والتطوير غير الملموسة
= ٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠ ج

٢. رصيد النفاد المجمع = مجمع نفاد تكلفة العقد + مجمع نفاد مصروفات الحفر والتطوير = ٤٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠ ج

٣. الكمية المنتجة خلال السنة = تقديرات الاحتياطي في بداية السنة – تقديرات الاحتياطي في نهاية السنة = ٥٠٠٠٠٠٠ – ٤٨٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ برميل

**معدل النفاد = تكلفة العقد** = **(٨٠٠٠٠٠ – ١٤٠٠٠٠) / (٢٠٠٠٠٠ + ٤٨٠٠٠٠٠)** = **٦٦٠٠٠٠ / ٥٠٠٠٠٠٠ برميل** = **٠.١٣٢ ج للبرميل**

∴ قسط النفاد = الكمية المنتجة خلال السنة × معدل النفاد

= ٢٠٠٠٠٠ برميل × ٠,١٣٢ ج للبرميل = ٢٦٤٠٠ ج

**حساب معدلين للنفاد:**

أ– **معدل النفاد** = صافي المبلغ المستثمر (تكلفة العقد) / الاحتياطي الممكن استخراجه

= (المبلغ المستثمر في تكلفة العقد – رصيد النفاد المجمع لتكلفة العقد) ÷ (الكمية المنتجة خلال السنة + الاحتياطي في نهاية السنة)

معدل النفاد= (٢٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠) ÷ (٢٠٠٠٠٠ + ٤٨٠٠٠٠٠) = ١٦٠٠٠٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ برميل = ٠,٠٣٢ ج للبرميل

∴ قسط نفاد تكلفة العقد = الكمية المنتجة خلال السنة × معدل نفاد تكلفة العقد

= ٢٠٠٠٠٠ برميل × ٠,٠٣٢ ج للبرميل = ٦٤٠٠ ج

**ب- معدل النفاد لتكلفة الحفر**= صافي المبلغ المستثمر في تكلفة العقد ÷ الاحتياطي الممكن استخراجه

= (المبلغ المستثمر في تكلفة الحفر – رصيد النفاد المجمع لتكلفة العقد) ÷ (الكمية المنتجة خلال السنة + الاحتياطي في نهاية السنة)

معدل النفاد= (٦٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠) ÷ (٢٠٠٠٠٠ + ٤٨٠٠٠٠٠) = ٥٠٠٠٠٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ برميل = ٠,١ ج للبرميل

∴قسط نفاد تكلفة الحفر والتطوير= الكمية المنتجة خلال السنة × معدل نفاد تكلفة الحفر والتطوير

= ٢٠٠٠٠٠ برميل × ٠,١ ج للبرميل = ٢٠٠٠٠ ج

### ٢/٣/٥: المعالجة المحاسبية لتكاليف مرحلة الإنتاج واستخراج خام البترول:

تهدف هذه المرحلة إلى استخراج خام البترول والغاز من قاع البئر إلى السطح، وتبدأ مرحلة الإنتاج الفعلي بعد التأكد من الاستغلال اقتصادي للآبار وحفرها، فبعد عملية ضخ الزيت الخام من باطن الأرض إلي السطح تتم عملية فصل الزيت عن الغاز بواسطة أجهزة أخرى، حيث تتم في هذه المرحلة تنقية الزيت من الماء والأملاح والشوائب بواسطة أجهزة معينة، ثم يسحب الزيت إلي الخزانات، حيث يتم شحنة عن طريق الأنابيب أو بوسائل أخرى إلي شركات التكرير أو يصدر للخارج.

**١/٢/٣/٥**: **عناصر تكاليف مرحلة الإنتاج واستخراج خام البترول**:

تتمثل عناصر تكاليف مرحلة الإنتاج واستخراج خام البترول فيما يلي:

١. أجور ومرتبات العاملين بمناطق الإنتاج وكذلك بدلات الانتقال، والمزايا العينية والنقدية الممنوحة لهم، وكذلك حصة الشركة في التأمينات الاجتماعية.
٢. نفقات الصيانة الدورية للآبار وإصلاحها وتنظيفها من الرمال والشوائب، وإهلاك المعدات المستخدمة في ذلك، بالإضافة إلي أجور عمال الصيانة.
٣. نفقات الإنتاج بالطرق الصناعية، كضخ الغاز بالطلمبات والغمر بالمياه والحقن بالغاز أو البخار، وما إلي ذلك من وسائل ثانوية مستخدمة في عمليات الضخ.
٤. ما تتحمله الشركة من نفقات لمعالجة الزيت الخام، وتنقيته من الماء والغاز.
٥. الإتاوات العينية والنقدية والضرائب المفروضة علي رقم الأعمال، بالإضافة إلي ما يفرض علي الشركة من رسوم إنتاج.
٦. إهلاك الأجهزة والمعدات المستخدمة في العمليات الإنتاجية، وكذلك قيمة قسط نفاد الكميات المستخرجة من الآبار.
٧. أقساط التأمين علي الآبار ضد الأخطار المختلفة، لاسيما الحريق.

**٢/٢/٣/٥**: **تبويب عناصر تكاليف مرحلة الإنتاج واستخراج خام البترول**:

يتم تبويب تكاليف التشغيل في شركات إنتاج البترول إلي مجموعتين من التكاليف هما؛ التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وذلك علي النحو التالي:

**أولاً**: **التكاليف المباشرة للتشغيل**:

هي التكاليف التي يمكن بسهولة ودقة معقولة تتبعها وتخصيصها على وحدة الإنتاج، ويمكن تبويبها لأغراض الرقابة وتقييم الأداء إلي مجموعتين علي النحو التالي:

**(أ) تكاليف يمكن التحكم فيها، وتشمل عناصر التكاليف التالية:**

- تكاليف رفع الزيت الخام أو الغاز، وتشمل التكاليف المتعلقة برفع الزيت الخام من الطبقة الجوفية إلي أن يصل إلي تركيبات رأس البئر. مثل؛ تكاليف فحص المواسير، وصيانة وتغيير المعدات الجوفية، وصيانة أدوات ومعدات الإنتاج، وتكاليف تشغيل وصيانة تركيبات رأس البئر، وصيانة معدات المضخات.
- تكاليف التجميع والنقل إلي صهاريج التخزين الرئيسية للحقل، وتشمل التكاليف المباشرة لتشغيل وصيانة شبكة التجميع داخل الحقل ابتداء من اتصال خطوط الزيت بتركيبات رأس البئر حتي توصيلات الاستقبال بصهاريج التخزين الرئيسية للحقل.
- تكاليف معالجة الخام، وتشمل التكاليف المباشرة لتشغيل وصيانة محطات ومعدات فصل الماء والأملاح والغاز عن الخام.
- تكاليف تجهيز الغاز، وتشمل التكاليف المباشرة لعمليات محطة الغاز.
- تكاليف عمليات إصلاح وتحسين إنتاج الآبار، وتشمل تكاليف استبدال أو إصلاح أي أجزاء جوفية (أوناش أو مواسير الإنتاج) في البئر، وتكاليف حقن الأسمنت في البئر لعزل الطبقات الحاملة للماء.
- تكاليف مباشرة علي الإنتاج وغير مباشرة للبئر أو الحقل: وتشمل تكاليف التخزين والشحن، والتكاليف المباشرة الخاصة بالإدارات المشرفة علي الإنتاج، وهذه التكاليف توزع علي الأبار أو الحقول علي أساس الكمية المنتجة لكل حقل

**(ب) تكاليف لا يمكن التحكم فيها، وتشمل عناصر التكاليف التالية:**

١) مقابل إيجار مناطق الامتياز.

٢) الإتاوات.

٣) إهلاك الآبار المنتجة.

٤) إهلاك الآبار الجافة.

٥) إهلاك الأصول الثابتة.

**ثانياً: التكاليف غير المباشرة:**

وهي التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة علي وحدة الإنتاج، وتتمثل في تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية، مثل تكاليف محطات توليد الكهرباء ومحطات تنقية المياه ومحطات القوي المحركة، وتكاليف مراكز الصيانة المركزية، وغيرها من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية، وعند توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية يجب التفرقة بين ثلاث مجموعات من هذه المراكز علي النحو التالي:

أ- مراكز محطات تنقية الغاز ومحطات توليد الكهرباء ومحطات تنقية المياه: توزع تكاليفها علي مراكز إنتاج الخام أو الغاز علي أساس التكاليف المباشرة لكل بئر أو حقل.

ب- باقي مراكز الخدمات الإنتاجية: توزع تكاليفها علي المراكز المستفيدة (سواء كانت مراكز إنتاج رأسمالية أو مراكز إنتاج جارية) علي أساس التكاليف المباشرة لكل مركز مستفيد.

ج- المزايا العينية: توزع علي المراكز المستفيدة علي أساس الأجور المباشرة.

ويتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات التسويقية والإدارية والتمويلية علي الآبار أو الحقول بنسبة كميات الإنتاج لكل حقل.

**مثال**:

تمتلك إحدى الشركات ثلاث حقول منتجة للبترول في منطقة واحدة، وكانت عناصر تكاليف المباشرة لهذه الحقول كما يلي:

| الحقول | التكاليف المباشرة بالجنيه | | | |
|---|---|---|---|---|
| | مواد ومستلزمات | أجور | مصروفات | إجمالي |
| **الحقل (س)** | ١٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ |
| **الحقل (ص)** | ٢٠٠٠٠٠٠ | ١٤٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ |
| **الحقل (ع)** | ٢٤٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ |
| **إجمالي** | ٦٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠٠ |

كما كانت التكاليف الخاصة ببعض المحطات والمراكز الخدمية التي تستفيد منها الحقول الثلاث كما يلي:

| المحطات والمراكز الخدمية | التكاليف الخاصة بها |
|---|---|
| محطة توليد الكهرباء | ٣٦٠٠٠٠ |
| مركز الصيانة المركزي | ٤٨٠٠٠٠ |
| مركز خدمات العاملين | ٢٠٠٠٠٠ |

**المطلوب**:

١. توزيع تكاليف المحطات والمراكز الخدمية علي حقول البترول المستفيدة.
٢. تحديد إجمالي تكاليف حقول البترول.

**الحـــــل**:

١. **يتم توزيع تكاليف المحطات والمراكز الخدمية علي حقول البترول المستفيدة، وذلك كما يلي:**

- توزع تكاليف محطة توليد الكهرباء ٣٦٠٠٠٠ جنيه علي حقول البترول المستفيدة حسب التكاليف المباشرة لكل حقل وذلك بنسبة:

٣٠٠٠٠٠٠ : ٤٠٠٠٠٠٠ : ٥٠٠٠٠٠٠

أي بنسبة: ٣ : ٤ : ٥

∴ نصيب الحقل (س) من تكلفة محطة توليد الكهرباء =

= ٣٦٠٠٠٠×١٢/٣=٩٠٠٠٠جنيه

∴ نصيب الحقل (ص) من تكلفة محطة توليد الكهرباء =

= ٣٦٠٠٠٠×١٢/٤=١٢٠٠٠٠جنيه

∴ نصيب الحقل (ع) من تكلفة محطة توليد الكهرباء =

= ٣٦٠٠٠٠×١٢/٥=١٥٠٠٠٠جنيه

- توزع تكاليف مركز الصيانة المركزي ٤٨٠٠٠٠ جنيه علي حقول البترول المستفيدة حسب التكاليف المباشرة لكل حقل،وذلك بنسبة:

٣٠٠٠٠٠٠ : ٤٠٠٠٠٠٠ : ٥٠٠٠٠٠٠

أي بنسبة: ٣ : ٤ : ٥

∴ نصيب الحقل (س) من تكلفة مركز الصيانة المركزي =

= ٤٨٠٠٠٠٠×٣/١٢=١٢٠٠٠٠٠جنيه

∴نصيب الحقل (ص) من تكلفة مركز الصيانة المركزي =

= ٤٨٠٠٠٠٠×٤/١٢=١٦٠٠٠٠٠جنيه

∴ نصيب الحقل (ع) من تكلفة مركز الصيانة المركزي =

= ٤٨٠٠٠٠٠×٥/١٢=٢٠٠٠٠٠٠جنيه

- توزع تكاليف مركز خدمات العاملين ٢٠٠٠٠٠ جنيه علي حقول البترول المستفيدة حسب الأجور المباشرة لكل حقل،وذلك بنسبة:

٢٠٠٠٠٠٠ : ١٤٠٠٠٠٠ : ١٦٠٠٠٠٠

أي بنسبة: ٢٠ : ١٤ : ١٦

∴ نصيب الحقل (س) من تكلفة مركز خدمات العاملين =

= ٢٠٠٠٠٠×٢٠/٥٠=٨٠٠٠٠ جنيه

∴ نصيب الحقل (ص) من تكلفة مركز خدمات العاملين =

= ٢٠٠٠٠٠×١٤/٥٠=٥٦٠٠٠ جنيه

∴ نصيب الحقل (ع) من تكلفة مركز خدمات العاملين =

= ٢٠٠٠٠٠×١٦/٥٠=٦٤٠٠٠جنيه

**٢. تحديد إجمالي تكاليف حقول البترول:**

| عناصر التكاليف | حقل (س) | حقل (ص) | حقل (ع) | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|
| **البنود المباشرة:** | | | | |
| مواد ومستلزمات | ١٦٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ |
| أجور | ١٠٠٠٠٠٠ | ١٤٠٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ |
| مصروفات | ٤٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف المباشرة** | ٣٠٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠٠ |
| **نصيب من تكاليف المحطات والمراكز الخدمية:** | | | | |
| محطة توليد الكهرباء | ٩٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٣٦٠٠٠٠ |
| مركز الصيانة المركزي | ١٢٠٠٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ٤٨٠٠٠٠ |
| مركز خدمات العاملين | ٨٠٠٠٠ | ٥٦٠٠٠ | ٦٤٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| **إجمالي التكاليف غير المباشرة** | ٢٩٠٠٠٠ | ٣٣٦٠٠٠ | ٤١٤٠٠٠ | ١٠٤٠٠٠٠ |
| **إجمالي تكاليف حقول البترول** | ٣٢٩٠٠٠٠ | ٤٣٣٦٠٠٠ | ٥٤١٤٠٠٠ | ١٣٠٤٠٠٠٠ |

## ٣/٢/٣/٥:اعداد قوائم التكاليف في شركات إنتاج واستخراج البترول:

### أ- قائمة التكاليف الصناعية لإنتاج واستخراج البترول:

يتم إعداد قائمة تكاليف إنتاج الزيت الخام علي النحو التالي:

**قائمة تكاليف إنتاج الزيت الخام**

| بيان | جزئي | كلي | كمية الإنتاج | متوسط تكلفة الوحدة |
|---|---|---|---|---|
| **أولاً: التكاليف المباشرة:** | | | | |
| تكاليف رفع الخام تدفق طبيعي | × | | | |
| تكاليف رفع الخام تدفق صناعي | × | | | |
| تكاليف تشغيل الأرصفة البحرية | × | | | |
| تكاليف خطوط الزيت | × | | | |
| تكاليف معالجة وتجهيز خطوط الزيت | × | | | |
| تكاليف النقل والتجميع | × | | | |
| تكاليف التخزين والشحن | × | | | |
| تكاليف تحسين وإصلاح الآبار | × | | | |
| إتاوات | × | | | |
| إهلاك الآبار المنتجة | × | | | |
| إهلاك الآبار الجافة | × | | | |
| إهلاك مراكز الإنتاج الأخرى | × | | | |
| **ثانياً: التكاليف غير المباشرة:** | | ×× | | |
| نصيب من تكاليف الخدمات الإنتاجية | | ×× | | |
| إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج | | ××× | ×× | ×× |
| + تكلفة مخزون إنتاج تام أول المدة | | ×× | ×× | ×× |
| (-) تكلفة مخزون إنتاج تام آخر المدة | | (××) | ×× | ×× |
| التكاليف الصناعية للإنتاج المباع | | ××× | ×× | ×× |

### ب-قائمة الدخل في شركات إنتاج واستخراج البترول:

يتم إعداد قائمة الدخل في شركات إنتاج واستخراج البترول علي النحو التالي:

## قائمة الدخل

| بيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| **إيراد المبيعات (الكمية المباعة بالبرميل × سعر بيع البرميل)** | | xx |
| **يطرح: تكلفة المبيعات:** | | |
| **التكاليف الصناعية للإنتاج المباع** | × | |
| **+ تكاليف الخدمات التسويقية** | × | |
| **= تكلفة المبيعات** | | (xx) |
| **مجمل الربح (أو الخسارة)** | | xx |
| **– تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية** | | (xx) |
| **صافي الربح (أو الخسارة)** | | xx |

**مثال**:

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفتر أستاذ التكاليف للشركة الوطنية للبترول عن شهر أكتوبر ٢٠١٨ (الأرقام بالألف جنيه):

| | |
|---|---|
| **تكاليف رفع الخام تدفق طبيعي** | **٢٥٠٠٠** |
| **تكاليف خطوط الزيت** | **١٦٠٠٠** |
| **تكاليف معالجة وتجهيز الخام** | **٥٥٠٠٠** |
| **تكاليف النقل والتجميع** | **٣٥٠٠٠** |
| **إتاوات** | **٢٠٠٠٠** |
| **إهلاك الآبار الجافة** | **١٥٠٠٠** |
| **تكاليف إصلاح وتحسين الآبار** | **٤٠٠٠٠** |
| **إهلاك الآبار المنتجة** | **٥٠٠٠٠** |
| **تكاليف الشحن والتخزين** | **٢٤٠٠٠** |
| **تكاليف الخدمات الإنتاجية** | **٩٠٠٠٠** |
| **إهلاك مراكز إنتاجية أخري** | **٨٠٠٠٠** |
| **تكاليف الخدمات التسويقية** | **٩٠٠٠٠** |
| **تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية** | **٦٠٠٠٠** |

**فإذا علمت ما يلي:**

١. كمية مخزون أول الشهر من الزيت الخام ٣٧٠٠ برميل بتكلفة ١٠ ج للبرميل الواحد.

٢. بلغت كمية إنتاج الزيت الخام خلال الشهر ٥٠٠٠٠ برميل، في حين أن الكمية المباعة بلغت ٤٠٠٠٠ برميل بسعر ٢٠ جنيه للبرميل.

**المطلوب:**

١. تصوير قائمة تكاليف إنتاج الزيت عن شهر أكتوبر ٢٠١٨.

٢. تصوير قائمة الدخل عن شهر أكتوبر ٢٠١٨.

**الحـل:**

**قائمة تكاليف إنتاج الزيت الخام**

| بيـــان | جزئي | كلي | كمية الإنتاج بالبرميل | متوسط تكلفة البرميل |
|---|---|---|---|---|
| **التكاليف المباشرة:** | | | | |
| تكاليف رفع الخام تدفق طبيعي | ٢٥٠٠٠ | | | |
| تكاليف خطوط الزيت | ١٦٠٠٠ | | | |
| تكاليف النقل والتجميع | ٣٥٠٠٠ | | | |
| تكاليف معالجة وتجهيز خطوط الزيت | ٥٥٠٠٠ | | | |
| تكاليف التخزين والشحن | ٢٤٠٠٠ | | | |
| تكاليف تحسين وإصلاح الآبار | ٤٠٠٠٠ | | | |
| مجموع التكاليف المباشرة التي يمكن التحكم فيها | | ١٩٥٠٠٠ | | |
| إتاوات | ٢٠٠٠٠ | | | |
| إهلاك الآبار المنتجة | ٥٠٠٠٠ | | | |
| إهلاك الآبار الجافة | ١٥٠٠٠ | | | |
| إهلاك مراكز الإنتاج الأخرى | ٨٠٠٠٠ | | | |
| مجموع التكاليف المباشرة التي لا يمكن التحكم فيها | | ١٦٥٠٠٠ | | |
| التكاليف غير المباشرة (تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية) | | ٩٠٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج | | ٤٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٩ |
| + تكلفة مخزون إنتاج تام أول المدة | | ٣٧٠٠٠ | ٣٧٠٠ | ١٠ |
| – تكلفة مخزون إنتاج تام آخر المدة | | (١٢٣٣٠٠) | (١٣٧٠٠) | ٩ |
| = التكاليف الصناعية للإنتاج المباع | | ٣٦٣٧٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٩.٠٩ |

**ملاحظة:**

١. كمية مخزون إنتاج تام أخر المدة =

كمية مخزون إنتاج تام أخر المدة + كمية الإنتاج خلال المدة – كمية المبيعات خلال المدة

= ٣٧٠٠ برميل +٥٠٠٠٠ برميل – ٤٠٠٠٠ برميل = ١٣٧٠٠ برميل

٢. تكلفة مخزون إنتاج تام أخر المدة =

كمية مخزون إنتاج تام أخر المدة × التكلفة الصناعية لإنتاج البرميل خلال الفترة

= ١٣٧٠٠ برميل × ٩ جنيه للبرميل= ١٢٣٣٠٠ جنيه

**قائمة الدخل**

| بيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| **إيراد المبيعات (٥٠٠٠٠ برميل× ٢٠ ج)** | | ١٠٠٠٠٠٠ |
| **يطرح: تكلفة المبيعات:** | | |
| **التكاليف الصناعية للإنتاج المباع** | ٣٦٣٧٠٠ | |
| **+ تكاليف الخدمات التسويقية** | ٩٠٠٠٠ | |
| **تكلفة المبيعات** | | (٤٥٣٧٠٠) |
| **مجمل الربح (أو خسارة)** | | ٥٤٦٣٠٠ |
| **– تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية** | | (٦٠٠٠٠) |
| **صافي الربح (أو الخسارة)** | | ٤٨٦٣٠٠ |

**مثال ٢**:

توافرت لديك الأرصدة التالية المستخرجة من دفاتر وسجلات إحدى شركات البترول عن شهر إبريل ٢٠١٩:

تكاليف رفع الخام (تدفق طبيعي ) ٣٠٠٠٠٠ جنيه

تكاليف خطوط الزيت ١٩٢٠٠٠ جنيه

تكاليف معالجة وتجهيز الخام ٦٦٠٠٠٠ جنيه

تكاليف النقل والتجميع إلى صهاريج التخزين الرئيسية ٤٢٠٠٠٠ جنيه

| | |
|---|---|
| مقابل إيجار مناطق الامتيازات والإتاوات | ٢٤٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف إصلاح وتحسين الآبار | ٤٨٠٠٠٠ جنيه |
| إهلاك الآبار الجافة | ١٨٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف الشحن والتخزين | ٢٢٨٠٠٠ جنيه |
| إهلاك المراكز الإنتاجية الأخرى | ٩٦٠٠٠٠ جنيه |
| نصيب من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية | ١٨٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف خدمات تسويقية | ١١٢٠٠٠ جنيه |
| تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية | ٣٠٠٠٠٠ جنيه |

**فإذا علمت ما يلي:**

- صافي التكلفة الرأسمالية للآبار المنتجة ٢٥٦٠٠٠٠٠ جنيه.
- كمية مخزون أول الشهر من الزيت الخام ٨٠٠٠ برميل بتكلفة ٤٢ جنيه للبرميل الواحد.
- بلغت كمية إنتاج الزيت الخام خلال الشهر ١٠٠٠٠٠ برميل.
- بلغت كمية الزيت الخام المباعة ٨٠٠٠٠ برميل بسعر ٧٠ جنيه للبرميل.

**المطلوب:**

١. تصوير قائمة تكاليف إنتاج الزيت عن شهر إبريل ٢٠١٩.
٢. تصوير قائمة الدخل عن شهر إبريل ٢٠١٩.

**الحــــل**:

## قائمة تكاليف الزيت الخام عن شهر إبريل ٢٠١٩

| بيــــان | مبالغ | | كمية | متوسط |
|---|---|---|---|---|
| | جزئي | كلي | الإنتاج | تكلفة الوحدة |
| **التكاليف المباشرة التي يمكن التحكم فيها:** | | | | |
| تكلفة رفع الخام (تدفق طبيعي) | ٣٠٠٠٠٠ | | | |
| تكلفة خطوط الزيت | ١٩٢٠٠٠ | | | |
| تكلفة معالجة وتجهيز الخام | ٦٦٠٠٠٠ | | | |
| تكلفة النقل والتجميع إلي الصهاريج | ٤٢٠٠٠٠ | | | |
| تكلفة الشحن والتخزين | ٢٨٨٠٠٠ | | | |
| تكلفة إصلاح وتحسين الآبار | ٤٨٠٠٠٠ | ٢٣٤٠٠٠٠ | | |
| **التكاليف المباشرة التي لا يمكن التحكم فيها:** | | | | |
| مقابل إيجار مناطق الامتيازات والإتاوات | ٢٤٠٠٠٠ | | | |
| قسط نفاد الآبار المنتجة * | ٢٠٠٠٠٠ | | | |
| إهلاك الآبار الجافة | ١٨٠٠٠٠ | | | |
| إهلاك مراكز الإنتاج الأخرى | ٩٦٠٠٠٠ | ١٥٨٠٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف المباشرة | | ٣٩٢٠٠٠٠ | | |
| نصيب من تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية | | ١٨٠٠٠٠ | | |
| إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج | | ٤١٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٤١ |
| + تكلفة مخزون تام أول المدة | | ٣٣٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ٤٢ |
| – تكلفة مخزون تام أخر المدة | | (١١٤٨٠٠٠) | (٢٨٠٠٠) | ٤١ |
| تكلفة صناعية للإنتاج المباع | | ٣٢٨٨٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | |

**ملاحظات :**

١. **معدل النفاد للبرميل الواحد** = $\frac{\text{صافي التكلفة الرأسمالية + الإضافات − الاستبعادات}}{\text{كمية مخزون أخر المدة + كمية الإنتاج}}$

= $\frac{٢٥٦٠٠٠}{١٠٠٠٠٠+٢٨٠٠٠}$ = ٢ جنيه للبرميل

٢. **قسط النفاد للأبار المنتجة** = كمية الإنتاج × معدل النفاد للبرميل

= ١٠٠٠٠٠ برميل × ٢ جنيه للبرميل = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

**كمية مخزون أخر المدة** = كمية مخزون أول المدة + كمية الإنتاج ـ كمية المباع

= ٨٠٠٠ برميل + ١٠٠٠٠٠ برميل ـ٨٠٠٠٠ برميل

= ٢٨٠٠٠ برميل

**قائمة الدخل عن شهر إبريل ٢٠١٩**

| | | |
|---|---|---|
| إيراد المبيعات (الكمية المباعة بالبرميل × سعر بيع البرميل) = ٨٠٠٠٠ برميل × ٧٠ جنيه للبرميل | | ٥٦٠٠٠٠٠ |
| **يطرح:** تكلفة المبيعات | | |
| تكلفة صناعية للإنتاج المباع | ٣٢٨٨٠٠٠ | |
| تكاليف تسويقية | ١١٢٠٠٠ | |
| | | ٣٤٠٠٠٠٠ |
| **مجمل الربح** | | ٢٢٠٠٠٠٠ |
| (−) ت. خدمات إدارية وتمويلية | | ٣٠٠٠٠٠ |
| **صافي الربح** | | ١٩٠٠٠٠٠ |

### ٣/٣/٥: المعالجة المحاسبية لتكاليف مرحلة نقل البترول:

ينقل البترول الخام من مناطق الإنتاج إلى معامل التكرير عن طريق خطوط الأنابيب أو الناقلات البحرية، أو النهرية أو السكك الحديدية أو اللوارى، وأساس المفاضلة بين وسيلة وأخرى هو تمكين العملاء من الحصول على المنتجات البترولية

بأسرع ما يمكن وبأقل تكلفة ممكنة، وعلى سبيل المثال سيتم تناول تكلفة النقل البري باستخدام السيارات واللواري فيما يلي:

### ١/٣/٣/٥: **عناصر تكاليف نشاط نقل البترول باستخدام السيارات واللواري**:

تتمثل عناصر تكاليف أداء خدمات النقل بالسيارات فيما يلي:

تكاليف الوقود والشحوم، تكاليف الإطارات، تكاليف الصيانة والإصلاح والخدمة، أجور السائقين ومساعديهم، إهلاك السيارات، تكاليف الحظائر (الجراجات)، رسوم تراخيص السيارات، التأمينات الإجبارية والشاملة، الأعباء الإدارية والعمومية.

### ٢/٣/٣/٥: **وحدة التكلفة في نشاط النقل بالسيارات**:

طالما أن الهدف الأساسي من نشاط النقل بالسيارات هو طن أو كمية أو وحدات من البضائع لمسافة معينة. فإن وحدة المنتج التي يجب أن يخصص إليها عناصر التكاليف طن بترول أو مشتقاته لمسافة معينة، وبذلك يمكن تحديد وحدة التكلفة في النشاط علي طن/ كيلومتر.

وعلي هذا الأساس، يتم تجميع عناصر نشاط النقل وتحليلها باستخدام أساليب التحليل المناسبة، ثم تحميلها علي وحدات التكلفة باستخدام أسس التحميل المناسبة لكل عنصر تكلفة.

### ٣/٣/٣/٥: **تحليل عناصر تكاليف النشاط لربطها بحجم النشاط (طن/كيلومتر)**:

لتحديد تكلفة وحدة الخدمة، فمن الضروري تحليل عناصر التكاليف السابق ذكرها بحيث يمكن ربط كل عنصر من هذه العناصر بوحدة الخدمة والوصول إلي الأسس العلمية والعملية المناسبة لتحميل هذه التكاليف علي هذه الوحدة. وفي نشاط النقل بالسيارات يفضل تحليل عناصر التكاليف إلي مجموعتين:

**(أ) عناصر تكاليف متغيرة:**

وهي تلك العناصر التي ترتبط ارتباط وثيقاً بحجم النشاط، أي تلك التي تتغير مع التغير في عدد الكيلومترات التي تقطعها وحدة النقل، مثل الوقود والشحوم والإطارات والصيانة.

**(ب) عناصر تكاليف ثابتة:**

ويقصد بذلك تلك العناصر التي لا ترتبط بحجم النشاط أي عدد الكيلومترات التي تقطعها وحدة النقل، مثل رسوم التراخيص والتأمينات وتكاليف الحظائر.

**مثال:**

شركة نقل لديها أسطول سيارات صهارج لنقل البترول ومشتقاته مكون من ٢٠ سيارة حمولة ١٠ طن بترول، ٣٠ سيارة حمولة ٨ طن بترول، وفيما يلى البيانات الخاصة بالسيارة حمولة ١٠ طن:

- تكلفة السيارة ٤٢٠٠٠٠ جنيه، وقيمتها كخردة ٢٠٠٠٠ ج، وعمرها المتوقع ٥ سنوات تقطع خلالها ٢٠٠٠٠٠ كيلومتر.
- أجر السائق ومساعديه ٤٨٠٠٠ جنيه سنوياً، والأجر الإضافي ٠,٥ جنيه للكيلومتر.
- الوقود ٢٠ لتر بنزين كل ٢٠٠ كيلومتر وسعر اللتر ٢ جنيه.
- الصيانة وقطع الغيار ٤٠٠٠ جنيه كل ١٠٠٠٠ كيلومتر.
- الزيوت والشحوم ١٠٠٠ جنيه كل ١٠٠٠٠ كيلومتر.
- الإطارات ٦٠٠٠ جنيه كل ٢٠٠٠٠ كيلومتر.
- تأمين السيارة ٨٠٠٠ جنيه في السنة.
- ترخيص السيارة ٤٠٠٠ جنيه في السنة.

**المطلوب:**

١. حساب تكلفة الوحدة لهذا النشاط.
٢. حساب تكلفة نقل ٤٠٠ طن بترول لمسافة ٢٠٠ كيلومتر.

**الحـــل :**

## قائمة تكاليف السيارة حمولة ١٠ طن

| بيان | القيمة | |
|---|---|---|
| **أولاً: التكاليف المتغيرة:** | | |
| ١. إهلاك السيارة للكيلو متر = <br> ٤٢٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ <br> ٢٠٠٠٠٠ كيلو متر | ٢ ج للكيلو متر | |
| ٢. الأجر الإضافي للسائق للكيلو متر = | ٠.٠٥ ج للكيلو متر | |
| ٣. ت. الوقود للكيلو متر = <br> ٢٠ لتر × ٢ ج <br> ٢٠٠ كيلو متر | ٠.٠٢ ج للكيلو متر | |
| ٤. ت. الصيانة وقطع الغيار للكيلو متر= <br> ٤٠٠٠ ج <br> ١٠٠٠٠ كيلو متر | ٠.٠٤ ج للكيلو متر | |
| ٥. ت. الزيوت والشحوم للكيلو متر = <br> ١٠٠٠ ج <br> ١٠٠٠٠ كيلو متر | ٠.٠١ ج للكيلو متر | |
| ٦. ت. الإطارات للكيلو متر = <br> ٦٠٠٠ ج <br> ٢٠٠٠٠ كيلو متر | ٠.٠٣ ج للكيلو متر | |
| التكاليف المتغيرة للكيلو متر = | | ٣.٠٥ ج للكيلو متر |

| بيان | القيمة | |
|---|---|---|
| **ثانياً: التكاليف الثابتة:** | | |
| **١. أجر السائق ومساعديه السنوي =** | **٤٨٠٠٠ ج** | |
| **٢. التأمين علي السيارة =** | **٨٠٠٠ ج** | |
| **٣. ترخيص السيارة =** | **٤٠٠٠ ج** | |
| **إجمالي التكاليف الثابتة =** | | **٦٠٠٠٠ ج** |
| **÷ عدد الكيلو مترات المتوقع أن تقطعها السيارة سنوياً** | | **÷ ٤٠٠٠٠ كيلومتر** |
| **التكاليف الثابتة للكيلو متر =** | | **١.٠٥ ج للكيلو متر** |
| **إجمالي تكلفة الكيلو متر (ت. المتغيرة + ت. الثابتة) =** | | **٥ ج للكيلو متر** |

**ملاحظة:**

عدد الكيلو مترات المتوقع أن تقطعها السيارة سنوياً =

عدد الكيلومترات المتوقع ان تقطعها السيارة خلال عمرها المتوقع
العمر المقدر للسيارة

٢٠٠٠٠٠ كيلومتر = ٤٠٠٠٠ كيلومتر سنويا
٥ سنوات

١. تكلفة الوحدة لهذا النشاط تتمثل في تكلفة نقل طن بترول لمسافة كيلومتر =

- بما أن إجمالي تكلفة الكيلو متر ٥ ج للكيلو متر.
- بما أن حمولة السيارة ١٠ طن بترول.

∴ تكلفة نقل طن بترول لمسافة كيلومتر = ٥ جنيه / ١٠ طن = ٠.٥جنيه للطن/ كيلومتر

٢. تكلفة نقل ٤٠٠ طن بترول لمسافة ٢٠٠ كيلومتر =

= ٤٠٠ طن × ٢٠٠ كيلو متر × ٠,٥ ج للطن/كيلو متر = ٤٠٠٠٠ ج

## حالات عملية

**السؤال الأول: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:**

١. أي من الخصائص التالية **لا تعد** مميزة لنشاط البترول:

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ. | تعدد جنسية الشركات العاملة في هذا النشاط | ب. | ارتفاع درجة المخاطرة |
| ج. | الانتشار الجغرافي | د. | ضآلة حجم الاستثمارات |

٢. عندما تقوم الدولة المضيفة بإلزام شركات البترول التي تعمل فيها بتشغيل نسبة معينة من العمالة الوطنية، فيعد ذلك من القيود ..... التي نفرض على نشاط البترول.

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ. | القانونية | ب. | العمالية |
| ج. | الضريبية | د. | البيئية |

٣. يقصد بظاهرة النقص في قيمة الثروة الطبيعية الناتج عن استغلالها ما يلي:

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ. | النفاد | ب. | النفاذ |
| ج. | ارتفاع درجة المخاطرة | د. | لاشيئ مما سبق |

٤. تحمل تكلفة الحصول على عقد الامتياز وتسجيله على مراكز الإنتاج في شركات...

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ. | تكرير البترول | ب. | انتاج البترول |
| ج. | البحث والتنقيب | د. | نقل خام البترول |

٥. تتمثل وحدة التكلفة في شركات انتاج البترول فيما يلي:

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ. | برميل الزيت | ب. | الكيلومتر مربع |
| ج. | برميل المشتقات | د. | لا شيئ مما سبق |

٦. إذا توافرت لديك البيانات التالية : رصيد نفقات الحفر والتطوير حتى ٢٠١٩/١/١ بلغت٣٥٠٠٠٠٠٠٠ج، الاحتياطي الممكن استخراجه من الآبار

المحفورة بالعقد بدون انتاج العام الحالي ٦.٥٠٠.٠٠٠ برميل، انتاج العام الحالي ٥٠٠.٠٠٠ برميل ، فإن قسط النفاد السنوي المحمل على قائمة الدخل في عام ٢٠١٩ يساوي:

| أ. | ٢.٥٠٠.٠٠٠ج | ب. | ٦.٥٠٠.٠٠٠ج |
|---|---|---|---|
| ج. | ٢.٧٠٠.٠٠٠ج | د. | لا شيئ مما سبق |

٧. فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفتر أستاذ التكاليف لإحدى شركات البترول عن شهر أكتوبر ٢٠١٨ (الأرقام بالجنيه):

إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج ٦٥٠٠٠٠٠٠ج، كمية انتاج الزيت الخام خلال الشهر بلغت ٥٠٠.٠٠٠ برميل، كمية مخزون أول الشهر ٣٠.٠٠٠ برميل بتكلفة ١٠٠ج للبرميل، كمية المبيعات بلغت ٣٢٠.٠٠٠ برميل فإن تكلفة مخزون أخر الشهر تساوي:

| أ. | ٣٩.٠٠٠.٠٠٠ج | ب. | ٢٧.٣٠٠.٠٠٠ج |
|---|---|---|---|
| ج. | ٤١.٦٠٠.٠٠٠ج | د. | لا شيئ مما سبق |

٨. في السؤال السابق تكلفة كمية المبيعات تساوي:

| أ. | ٣.٠٠٠.٠٠٠ج | ب. | ٦٥.٠٠٠.٠٠٠ج |
|---|---|---|---|
| ج. | ٤٠.٧٠٠.٠٠٠ج | د. | لا شيئ مما سبق |

٩. إذا توافرت لديك البيانات التالية من سجلات التكاليف لإحدى شركات نقل البترول:

التكلفة المتغيرة للكيلومتر ٥ج، إجمالي التكاليف الثابتة لإحدى سيارات نقل البترول ٦٠٠.٠٠٠ج، عدد الكيلومترات المتوقع أن تقطعها السيارة سنويا ٤٠٠.٠٠٠ كيلومتر، وبلغت حملة السيارة ١٠طن فإن تكلفة نقل الطن/ كيلو متر تساوي:

| أ. | ٠.٦٥ج للطن/ كيلومتر | ب. | ١.٥ج للطن / كيلو متر |
|---|---|---|---|
| ج. | ٠.٥ج للطن/ كيلو متر | د. | لا شيئ مما سبق |

١٠. باستخدام بيانات السؤال السابق فإن تكلفة نقل ٥٠٠ طن لمسافة ٣٠٠كيلومتر تساوي:

| أ. | ٧٥٠٠٠ج | ب. | ٢٢٥٠٠٠ج |
|---|---|---|---|
| ج. | ٩٧٥٠٠ج | د. | لا شيئ مما سبق |

| رقم العبارة | الاجابة | رقم العبارة | الاجابة |
|---|---|---|---|
| ١. | د | ٦. | أ |
| ٢. | ب | ٧. | ب |
| ٣. | أ | ٨. | ج |
| ٤. | ج | ٩. | أ |
| ٥. | أ | ١٠. | ج |

**السؤال الثاني: تمتلك إحدي الشركات ثلاث حقول منتجة للبترول في منطقة واحدة، وكانت عناصر تكاليف المباشرة لهذه الحقول كما يلي:**

| الحقول | التكاليف المباشرة بالجنيه | | | |
|---|---|---|---|---|
| | مواد ومستلزمات | أجور | مصروفات | إجمالي |
| الحقل (س) | ٨٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ |
| الحقل (ص) | ١٠٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ |
| الحقل (ع) | ١٢٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠ |
| إجمالي | ٣٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ |

كما كانت التكاليف الخاصة ببعض المحطات والمراكز الخدمية التي تستفيد منها الحقول الثلاث كما يلي:

| المحطات والمراكز الخدمية | التكاليف الخاصة بها |
|---|---|
| محطة توليد الكهرباء | ١٨٠٠٠٠ |
| مركز الصيانة المركزي | ٢٤٠٠٠٠ |
| مركز خدمات العاملين | ١٠٠٠٠٠ |

**المطلوب:**

١. توزيع تكاليف المحطات والمراكز الخدمية علي حقول البترول المستفيدة.
٢. تحديد إجمالي تكاليف حقول البترول.

**السؤال الثالث: توافرت لديك الأرصدة التالية المستخرجة من دفاتر وسجلات إحدى شركات البترول عن شهر يوليو ٢٠١٤.**

| | |
|---|---|
| تكاليف رفع الخام (تدفق طبيعي ) | ٦٠٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف خطوط الزيت | ٢٩٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف معالجة وتجهيز الخام | ٦٨٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف النقل والتجميع إلى صهاريج التخزين الرئيسية | ٤٤٠٠٠٠ جنيه |
| مقابل إيجار مناطق الامتيازات والإتاوات | ٢٤٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف إصلاح وتحسين الآبار | ٤٨٠٠٠٠ جنيه |
| إهلاك الآبار الجافة | ١٨٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف الشحن والتخزين | ٢٢٠٠٠٠ جنيه |
| إهلاك المراكز الإنتاجية الأخرى | ٩٦٠٠٠٠ جنيه |
| نصيب من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية | ١٨٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف خدمات تسويقية | ١١٠٠٠٠ جنيه |
| تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية | ٣٠٠٠٠٠ جنيه |

فإذا علمت ما يلي:

- صافي التكلفة الرأسمالية للآبار المنتجة ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه.
- كمية مخزون أول الشهر من الزيت الخام ٩٠٠٠ برميل بتكلفة ٥٠ جنيه للبرميل الواحد.

بلغت كمية إنتاج الزيت الخام خلال الشهر ١٠٠٠٠٠ برميل.

- بلغت كمية الزيت الخام المباعة ٨٠٠٠٠ برميل بسعر ٨٠ جنيه للبرميل.

**المطلوب:**

١. تصوير قائمة تكاليف إنتاج الزيت عن شهر يوليو ٢٠١٤.
٢. تصوير قائمة الدخل عن شهر يوليو ٢٠١٤.

**السؤال الرابع: شركة نقل لديها أسطول سيارات صهاريج لنقل البترول ومشتقاته مكون من ٣٠ سيارة حمولة ١٠ طن بترول، ٢٠ سيارة حمولة ٥ طن بترول، وفيما يلى البيانات الخاصة بالسيارة حمولة ١٠ طن:**

- تكلفة السيارة ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وعمرها المتوقع ٥ سنوات تقطع خلالها ٢٠٠٠٠٠ كيلومتر.
- أجر السائق ومساعديه ٦٠٠٠٠ جنيه سنوياً، والأجر الإضافي ٠,٥ جنيه للكيلومتر.
- الوقود ٢٠ لتر بنزين كل ٢٠٠ كيلومتر وسعر اللتر ٢,٥ جنيه.
- الصيانة وقطع الغيار ٥٠٠٠ جنيه كل ١٠٠٠٠ كيلومتر.
- الزيوت والشحوم ٢٠٠٠ جنيه كل ١٠٠٠٠ كيلومتر.
- الإطارات ٨٠٠٠ جنيه كل ٢٠٠٠٠ كيلومتر.
- تأمين السيارة ٨٠٠٠ جنيه في السنة.
- ترخيص السيارة ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

**المطلوب:**

١. حساب تكلفة الوحدة لهذا النشاط.
٢. حساب تكلفة نقل ٢٠٠ طن بترول لمسافة ٣٠٠ كيلومتر.

**السؤال الخامس: توفرت لديك البيانات التالية عن تكاليف النقل لسيارة نقل بترول حمولتها ٢٠ طن:**

- التكلفة المتغيرة للكيلو متر ٤ جنيه.
- التكلفة الثابتة للكيلو متر ٢ جنيه.
- المسافة التي تقطعها السيارة سنوياً ٤٠٠٠٠ كيلو متر.

**المطلوب:**

١. حساب تكلفة نقل طن بترول/ كيلو متر.
٢. حساب تكلفة نقل ٤٠ طن مسافة ٣٠٠ كيلو متر.

# الفصل السادس

# نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

**مقدمة**:

يتناول هذا الفصل طبيعة وإطار نظام محاسبة التكاليف في القطاع المصرفي بشكل عام وبالتركيز على البنوك التجارية، حيث يتم مناقشة خصائص الأنشطة أو الخدمات المصرفية وانعكاساتها على نظام محاسبة التكاليف، الأهداف الأساسية والمقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية، ثم مناقشة وتحليل قوائم وتقارير نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية.

وعلى ذلك يهدف هذا الفصل إلى تعريف القارئ والدارس بالجوانب التالية:

٦/١. خصائص الخدمات المصرفية وانعكاساتها على نظام محاسبة التكاليف

٦/٢. أهداف نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

٦/٣. المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

٦/٤. قوائم وتقارير نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

**١/٦. خصائص الخدمات المصرفية وانعكاساتها على نظام محاسبة التكاليف :**

يعتبر القطاع المصرفي من أهم القطاعات الرائدة في الاقتصاديات الحديثة وإحدى الدعامات الأساسية في بناء الهيكل الاقتصادي للدولة، فهو شريك فعال في بناء الاقتصاد، حيث يلعب القطاع المصرفي دورا هاما في اقتصاد أي دولة من خلال مساهمته في تطور وتقدم الدول اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً، حيث أنه يساهم في تمويل المشروعات التنموية والاجتماعية، إلى جانب وظيفته كوسيط يقوم باستقطاب المدخرات المصرفية بكافة أنواعها.

وللقطاع المصرفي من الوسائل والإمكانيات مايتيح له تجميع الأموال من مصادرها المختلفة، ليعيد استثمارها في مختلف مجالات الاستثمار الوطني الإنتاجية والخدمية والمالية، بما يؤدي إلى تشجيع عمليات الادخار والاستثمار وزيادة النمو الاقتصادي للمجتمع.

وهكذا تعتبر البنوك هي الوسيط بين رؤوس الأموال التي تبحث عن مجالات أو فرص استثمارية، وبين مجالات الاستثمار التي تسعى للحصول على الأموال.

ويمكن تعريف البنك التجاري بأنه: شركة يرخص لها بممارسة الأعمال (الخدمات) المصرفية وفق أحكام القانون، هذه الأعمال المصرفية مثل تلقي الأموال من الجمهور في شكل ودائع أو ما في حكمها، ثم إعادة استخدام هذه الأموال في عمليات الائتمان أو أي أعمال أخرى يقرر البنك المركزي اعتبارها أعمالا مصرفية.

إذن فالوظيفة الأساسية للبنك التجاري هي إنتاج وتقديم الخدمات المصرفية لعملائه نظير عمولة أو رسوم يتقاضاها البنك، والتي منها قبول الودائع من المدخرين لتوظيفها في مجالات استثمارية معينة، والحسابات الجارية الدائنة، وتحصيل الأوراق التجارية وخصمها لصالح العملاء، فتح الاعتمادات المستندية لأغراض الاستيراد والتصدير، قبول الحوالات المصرفية، إصدار خطابات الضمان، وغيرها من الخدمات المصرفية الأخرى.

هذا، وللنشاط المصرفي في البنوك التجارية طبيعة خاصة تميزه عن غيره من قطاعات الإنتاج الأخرى، وتتبلور أهم جوانب الطبيعة الخاصة للنشاط المصرفي في البنك التجاري في الآتي:

- أن الأساس في عمل البنوك التجارية هو احتراف المتاجرة بالأموال، حيث تقبل ودائع العملاء بفائدة معينة (تكلفة الموارد)، ثم تقوم بإعادة استثمارها في عمليات الائتمان أو الخصم أو أي عمليات مصرفية أخرى بفائدة أعلى من الأولى (عائد الاستثمار).
- أن البنوك التجارية تعتمد في مزاولة أنشطتها المختلفة على نوعين من مصادر التمويل، الأول هي مصادر التمويل الخارجية والتي من أهم بنودها الودائع بأنواعها المختلفة والتي تمثل الجزء الأكبر من مصادر الأموال في البنك التجاري، والثاني هي مصادر التمويل الداخلية (حقوق الملكية) والتي من أهم بنودها رأس المال والاحتياطات والأرباح غير الموزعة وهي تمثل نسبة ضئيلة من مجموع مصادر الأموال في معظم البنوك التجارية.

هذا، ويمكن تعريف الخدمات المصرفية للبنك التجاري بأنها: " الخدمات التي يقدمها البنك للعملاء لتحقيق مجموعة من المنافع ذات أغراض مزدوجة لكلا الطرفين، فالعملاء يسعون إلى الاستفادة من الخدمات والمنافع التي تشكل مصدرا هاما لإشباع رغباتهم المالية، أما بالنسبة للبنوك فهي تسعى إلى تحقيق جانب من الإيرادات نتيجة تقديم هذه الخدمات والمنافع".

هذا، وتتميز الخدمات المصرفية التي يقدمها البنك التجاري لعملائه بالعديد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من مجالات الإنتاج الأخرى، ومن أهم هذه الخصائص مايلي:

١- تنوع وتعدد الخدمات المصرفية: تعمل البنوك التجارية على تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات والأعمال المصرفية لتلبية الاحتياجات المصرفية المتعددة للعملاء، ومن أمثلتها: خدمات الودائع والحسابات الجارية والاعتمادات المستندية وخطابات الضمان والقروض وغيرها.

٢- أن الخدمات المصرفية تعتبر صناعة. حيث يتوافر فيها كل متطلبات وعناصر أي نشاط إنتاجي.

٣- وجود صفة التلازم بين الخدمات المصرفية وشخصية مقدميها، وبالتالي فهي تخرج عن نطاق وظائف التسويق التقليدية كالتخزين والتغليف والنقل وغيرها.

٤- أن الخدمات المصرفية تباع ثم تنتج وتستهلك في نفس الوقت، أي انعدام فارق الزمن ما بين الإنتاج والاستهلاك.

٥- أن العنصر البشري من أهم مكونات الخدمة المصرفية، حيث يعتبر العنصر البشري هو العنصر الحاكم أو الأساسي في تقديم الخدمة المصرفية.

٦- التدريب والتطوير للعمالة المصرفية، نتيجة لأهمية العنصر البشري في تقديم الخدمة المصرفية يكون من الضروري تبني سياسة واضحة ومرنة لتدريب وتطوير قدرات العاملين لتتواءم وطبيعة المنتجات التي يقدمها البنك التجاري.

٧- الخدمة المصرفية غير ملموسة، وبالتالي فهي غير قابلة للتخزين ويجب إعطائها اهتماماً كبيراً للرقابة على جودتها.

٨- صعوبة تحديد المخرجات، حيث يكون من الصعب تحديد مخرجات منشآت الأعمال ذات الطابع الخدمي، علاوة على عدم تجانس هذه المخرجات.

٩- صعوبة قياس العوامل المؤثرة في الخدمة، مثل سرعة أداء الخدمة، جودة المخرجات، مدى إشباعها لرغبات العملاء.

١٠- أن معظم تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية تعتبر من التكاليف الثابتة، كالمرتبات والأجور وأقساط الإهلاك والتأمين ومصروفات الصيانة الدورية، وأن هذه التكاليف لابد وأن يتحملها البنك التجاري بصفة دائمة مهما تغير حجم الطلب على خدماته بالزيادة أو النقصان.

١١- أن كثير من البنوك التجارية اتجهت إلى تنويع الخدمات المصرفية معتمدة في ذلك على التوسع في استخدام التكنولوجيا المتطورة والوسائل الحديثة للاتصالات، ويؤدي كل ذلك إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكلفة الكلية للنشاط.

١٢- الإعتماد على الودائع، حيث تعتمد البنوك التجارية على الودائع في تأدية جميع خدماتها المصرفية، والتي تمثل المصدر الأساسي لتمويل الائتمان وتحقيق الأرباح للبنك التجاري.

١٣- المسئولية الائتمانية، من أهم المسئوليات لأي بنك هي حماية ودائع ومكاسب عملائه، والتي تتمثل في السرية الكاملة في التعامل مع حسابات العميل والمعلومات التي يتقدم بها للبنك.

١٤- الموازنة بين النمو والمخاطرة، حيث يتوجب الموازنة بين النمو والمخاطرة حتى يتم المحافظة على مبدأ الثقة في التعامل بين البنك وعملائه من ناحية، و يتحقق للبنك إمكانيات التوسع في العمل المصرفي من ناحية أخرى.

١٥- التشتت الجغرافي (الانتشار)، تسعى البنوك التجارية إلى امتلاك شبكة من الفروع في شكل متناسب مع تقديم الخدمات المصرفية التي تلبي احتياجات العملاء باختلاف مناطقهم الجغرافية.

مما سبق يتضح أن الخدمات والأنشطة المصرفية التي تقدمها البنوك التجارية تتميز بالعديد من الخصائص التي تنفرد بها، والتي تنعكس وتؤثر بدورها على نظام محاسبة التكاليف في البنك التجاري. فقد أصبحت نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية لها طابع خاص يتميز بما يلي:

أ- اختلاف تبويب عناصر التكاليف في البنوك التجارية عن التبويب المتبع في المنشآت الصناعية.

ب- اختلاف تبويب وحدات التكلفة ومراكز التكلفة عن التبويب المتبع في المنشآت الصناعية.

ج- تواجه محاسبة التكاليف في البنوك بعض المشكلات المتعلقة بتخصيص وتوزيع التكلفة، والتي تختلف في طبيعتها في حالة المنشآت الصناعية، ومن أمثلة ذلك: مشكلة تحميل تكلفة التمويل على الخدمات المتعلقة بالإقراض والإستثمار، والتي يتم معالجتها بطريقة مغايرة لعلاجها في المنشآت الصناعية.

د- قياس التكلفة على مستوى الفروع وعلى مستوى البنك ككل، حيث يتم قياس تكلفة الإدارات والأقسام والخدمات، وذلك بالنسبة لكل فرع من فروع البنك على حدة، كما يتم قياس تكلفة الخدمات على مستوى البنك ككل، وذلك عن طريق

تجميع بيانات التكلفة وكمية النشاط الخاصة بجميع الفروع التي يشملها البنك التجاري.

هـ- إمكانية الاعتماد على دفاتر وقوائم نظام المحاسبة المالية كمصدر رئيسي للبيانات والمعلومات عن عناصر التكلفة والإيرادات وكذلك مصادر الأموال واستخداماتها، بالإضافة إلى الاعتماد على النظام الإحصائي كمصدر للبيانات المتعلقة بكمية النشاط على مستوى مراكز التكلفة وعلى مستوى الخدمات المصرفية.

و- يجمع نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية بين طريقة الأوامر الإنتاجية وطريقة المراحل الإنتاجية، حيث يشترك في أداء الخدمة المصرفية الواحدة عدة أقسام، ويتطلب حساب تكلفة الخدمة المصرفية تحديد وقياس تكلفة أنشطة الأقسام المختلفة التي اشتركت في أداء الخدمة، كما أنه لا يتم أداء الخدمة إلا بناء على أمر من العميل، كما أن طبيعة خدمات البنوك غير قابلة للتخزين.

ز- ارتفاع قيمة ونسبة التكاليف الثابتة، حيث تتميز البنوك التجارية بارتفاع قيمة ونسبة التكاليف الثابتة بها، وباعتبار أن نشاطها من الأنشطة الخدمية فالجانب الأكبر من التكاليف يكون في صورة التجهيزات والمباني والآلات والأجهزة والبرامج الجاهزة، وهذه العناصر بطبيعتها ثابتة.

ح- تغير أو عدم انتظام حجم النشاط أو حجم العمليات، حيث يتصف النشاط المصرفي للبنك التجاري بشكل عام بالتقلب سواء على مدار اليوم أو على مدار أيام الشهر، وأيضا على مستوى الدورات الاقتصادية من مراحل رواج إلى مراحل كساد.

ط- سهولة تقدير عناصر التكاليف، حيث أنه يمكن التنبؤ بتكاليف النشاط المصرفي للبنك بسهولة أكبر مما عليه في المنشآت الأخرى، حيث يمكن لإدارة البنك أن تتنبأ مستقبلا بارتفاع مستوى نشاط البنك لأن حجم هذا النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة أو بعوامل معينة، مثل الأسبوع الأول أو الأسبوع الأخير من الشهر أو بأيام الإجازات لدى عودة المصريين من الخارج.

نتيجة لكل ماتقدم، فإن واقع النشاط المصرفي للبنوك التجارية يتطلب تصميم نظام ملائم لمحاسبة التكاليف يرتكز على مجموعة مترابطة من المقومات، ويراعي الخصائص المميزة لخدمات النشاط المصرفي، ويحقق الدقة في تحديد وقياس التكلفة، ويوفر البيانات والمعلومات اللازمة لتخفيضها والرقابة عليها. حيث يعد نظام محاسبة التكاليف أحد الأنظمة الفرعية لنظم المعلومات الإدارية، والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لإدارة البنك التجاري بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد من القرارات المناسبة، حيث تعتمد فاعلية هذه القرارات على مدى دقة تحديد وقياس تكاليف النشاط المصرفي للبنك التجاري.

## ٢/٦. أهداف نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية:

مع نشأة وتطور نظم محاسبة التكاليف نشأت وتطورت أهداف نظام التكاليف، وإن كان الهدف الرئيسي للنظام هو خدمة الإدارة والأطراف الداخلية في المنشأة. ولقد تطورت أهداف نظام محاسبة التكاليف مع التطورات الاقتصادية التي جعلت الإدارة تطلب بيانات أكثر وفي جوانب ومجالات جديدة.

وتتمثل أهم أهداف نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية في الآتي:

### ١/٢/٦. قياس تكلفة وحدة النشاط المصرفي:

يعتبر قياس تكلفة وحدة النشاط أول وأقدم أهداف نظام محاسبة التكاليف حيث كان الهدف من محاسبة التكاليف عند نشأتها هو تحديد التكلفة الفعلية على المستويات المختلفة:

- على مستوى وحدة النشاط (وحدة الإنتاج)
- على مستوى المنتج
- على مستوى القسم أو مركز التكلفة
- على مستوى مركز المسئولية
- على مستوى المصنع بالكامل
- على مستوى المنشأة أو الشركة بالكامل

ويتم هذا التحديد للتكلفة على أساس تحليلي حتى تتحقق الاستفادة الكاملة من بيانات التكاليف، فكلما زاد التحليل وتعمق كلما استطاعت الإدارة أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في المنشأة، بحيث تدير أنشطتها وكأنها ترى بنفسها.

وفي مجال النشاط المصرفي يقصد بوحدة النشاط (الإنتاج) المصرفي – التي هي محور الاهتمام والقياس لنظام محاسبة التكاليف – وحدة كل خدمة مصرفية يقدمها البنك التجاري لعملائه، وتمثل تكلفة الخدمة المصرفية الحد الأدنى أو هامش الحماية أمام إدارة البنك بحيث لاينبغي على البنك تسعير الخدمة المصرفية بأقل من تكلفتها. ولتحقيق هذا الهدف يعمل نظام محاسبة التكاليف على قياس وتحديد عناصر التكاليف المستخدمة في تقديم الخدمة المصرفية والتي تتمثل في الآتي:

أ- تكلفة العنصر البشري التي يتحملها البنك في سبيل الحصول على خدمات العنصر البشري القائم بتقديم الخدمة المصرفية للعملاء.

ب- تكلفة اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمة المصرفية، وهي تتضمن تكلفة الأدوات المكتبية والمطبوعات وإصدار دفاتر الشيكات وغيرها.

ج- تكلفة خدمات عنصر رأس المال، وتتمثل في نصيب الخدمة المصرفية من التكاليف الرأسمالية للبنك متمثلة في المباني وتجهيزات المركز الرئيسي وفروع البنك وغير ذلك، وتكلفة الحصول على الأموال في البنك.

إضافة إلى هدف قياس وتحديد تكلفة وحدة الخدمة المصرفية، يسعى نظام محاسبة التكاليف بالبنك التجاري إلى قياس التكلفة على مستوى الفروع وعلى مستوى البنك ككل، حيث يتم قياس تكلفة الإدارات والأقسام والخدمات، وذلك بالنسبة لكل فرع من فروع البنك على حدة، كما يتم قياس تكلفة الخدمات على مستوى البنك ككل، وذلك عن طريق تجميع بيانات التكلفة وكمية النشاط الخاصة بجميع الفروع التي يشملها البنك التجاري.

### ٢/٢/٦. تخطيط تكاليف النشاط المصرفي:

حقيقة تحديد التكلفة الفعلية قد يكون من أساسيات أي نظام محاسبة تكاليف فعلي نظرا لأهمية تحديد التكلفة الفعلية على مستوياتها المختلفة المشار إليها فيما

سبق. ولكن التكاليف الفعلية تحدث كيفما اتفق ولا نستطيع أن نتحقق مما إذا كانت قيم التكلفة الفعلية سليمة أم بها خلل وانحرافات.

لذلك ومع تطور الفكر المحاسبي أصبح من المهام الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف أن يخطط تكاليف النشاط أولاً لتعتبر بمثابة مرشد للتنفيذ الفعلي، بمعنى أن يتم التنفيذ للنشاط والتكاليف بناء على ما تم تخطيطه، وثانياً لتكون تلك التكاليف المخططة أو المحددة مقدما بمثابة أساس لرقابة التكاليف الفعلية لبيان ما إذا كانت تلك التكاليف الفعلية بها انحرافات في صالح أو غير صالح المنشأة.

ويتسع إطار هذا الهدف ليخدم إدارة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية حيث تشتمل الموازنات التخطيطية على عديد من بنود التكاليف التي يستطيع نظام التكاليف أن يقدرها على أساس سليم مما يدعم وظيفة الموازنات التخطيطية كأساس للتنفيذ والرقابة.

وفي مجال البنوك التجارية، يمكن لنظام محاسبة التكاليف أن يخطط تكاليف النشاط المصرفي والخدمات المصرفية مستقبلا، لتكون تلك التكاليف المحددة مقدما للنشاط المصرفي مرشدا للقائمين بالتنفيذ الفعلي على تقديم تلك الخدمات المصرفية للعملاء، كما تكون تلك التكاليف المحددة مقدما للنشاط المصرفي أساس لرقابة التكاليف الفعلية للنشاط المصرفي والحكم عليها.

### ٣/٢/٦. **الرقابة على تكاليف النشاط المصرفي**:

إذا كان هدف تحديد تكلفة النشاط هو أول وأقدم أهداف نظام محاسبة التكاليف، فإن الرقابة على التكاليف يعتبر أحدث أهداف نظام محاسبة التكاليف، ورغم ذلك فإنه في ظل الظروف المعاصرة يعتبر أهم أهداف نظام محاسبة التكاليف. والرقابة على التكاليف تعني التحقق مما إذا كان الأداء الفعلي وتكاليفه تسير وفق المخطط لها ثم التقرير عن نتائج هذه المتابعة واقتراح أفضل السبل لتحسين الأداء وتخفيض تكاليف النشاط من خلال أساليب الرقابة التي يتبعها، وهذا التخفيض في التكاليف أصبح مطلبا ملحا في البيئة المعاصرة حتى تتمكن المنشأة من البقاء في مجال الأعمال وتتمكن من مواجهة منافسيها.

وفي مجال البنوك التجارية، فإن عملية الرقابة على تكاليف النشاط المصرفي مرتبطة بدرجة كبيرة بقياس التكلفة سواء للخدمات أو للأقسام المختلفة للبنك التجاري، حيث يتم التحديد المسبق (مقدما) لتكلفة الخدمات المصرفية والأقسام المختلفة التي بضمها البنك التجاري، ثم يتم مقارنة التكاليف الفعلية للخدمات المصرفية والأقسام بتلك التكاليف المحددة مقدما، وتحديد الفروق (الانحرافات) بينهما، والتعرف على أسبابها والمسئولين عنها، حتى يتسنى اتخاذ الإجراءات الإدارية المناسبة والكفيلة بعلاجها في الوقت المناسب.

هذا، ويتضمن نظام محاسبة التكاليف الأدوات والأساليب اللازمة للرقابة على تكاليف الخدمات المصرفية والأقسام المختلفة وتخفيضها إلى أقل مايمكن دون الإخلال بمستوى الخدمة المصرفية المقدمة للعملاء. وتساهم الرقابة على تكاليف النشاط المصرفي في منع الإسراف والضياع والمحافظة على موارد البنك التجاري وحسن استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة للبنك، وكذا تساهم في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية بما يمكن إدارة البنك ويدعم قدرتها على مواجهة المنافسة في السوق المصرفية والمحافظة على سمعة البنك ومستوى جودة الخدمات المصرفية التي يقدمها البنك لعملائه.

أيضا، يعمل نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية على تحقيق الرقابة على المسئولين عن عناصر التكاليف بتطبيق آليات نظام محاسبة المسئولية، حيث يتم تقسيم البنك التجاري إلى وحدات تنظيمية تسمى مراكز مسئولية، ومركز المسئولية قد يكون إدارة معينة أو قسم معين أو وظيفة معينة تخضع لمسئولية شخص معين يكون مسئولا عن مصروفات وإيرادات المركز وتحقيق الأهداف المخططة لمركزه ضمن الأهداف العامة للبنك التجاري، ويتم توفير البيانات والمعلومات الملائمة طبقا لمراكز المسئولية في البنك في الوقت المناسب وبالصورة التي تؤدي إلى تحسين الأداء وتشخيص مشكلات العمل اليومي في كل مركز من مراكز تقديم الخدمة المصرفية في البنك التجاري.

### ٤/٢/٦. المساعدة في ترشيد القرارات الإدارية:

إن اتخاذ القرارات يعتبر أحد الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة بل ربما تكون هي الوظيفة الأساسية للإدارة، وهذه القرارات قد تكون تخطيطية مثل تقديم منتج جديد، وقد تكون قرارات رقابية مثل اتخاذ قرارات لتحسين الأداء في أحد الأقسام أو المراكز التي حدث بها خلل أو انحرافات في التكاليف.

إن توافر البيانات التفصيلية للتكاليف من خلال نظام محاسبة التكاليف يجعل محاسب التكاليف قادرا في أي وقت على ترشيد قرارات الإدارة التخطيطية أو الرقابية سواء في الآجل القصير أو في الآجل الطويل.

في مجال البنوك التجارية، يعمل نظام محاسبة التكاليف على تزويد إدارة البنك ببيانات و معلومات التكاليف الملائمة لمساعدتها في اتخاذ وترشيد القرارات الإدارية المختلفة المتعلقة بكافة جوانب النشاط المصرفي للبنك.

أن إمداد نظام محاسبة التكاليف إدارة البنك بالبيانات والمعلومات التفصيلية الملائمة المتعلقة بقرارات مستقبلية متعلقة بخدمات البنك وعمليات التشغيل تعتبر من أكبر مهام نظام محاسبة التكاليف، لأن هذه القرارات قد تؤثر بدرجة كبيرة وبشكل مباشر على استمرارية البنك وعلى أرباحه ووضعه التنافسي في السوق المصرفي.

ومن أهم مجالات اتخاذ القرارات الإدارية في البنوك التجارية والتي يساهم نظام محاسبة التكاليف في ترشيدها ما يلي:

أ- المساعدة في التخطيط واتخاذ قرارات التوسع أو الانكماش في الخدمات المصرفية المستقبلية مثل: قرار إضافة خدمة مصرفية جديدة، قرار إلغاء خدمة مصرفية قائمة، قرار إنشاء وحدة مصرفية جديدة، قرار إلغاء وحدة مصرفية قائمة، قرار استخدام وسائل جديدة في أداء العمل مثل الحاسبات الإلكترونية.

ب- قياس ربحية الأنشطة المصرفية: حيث يوفر نظام محاسبة التكاليف بيانات ومعلومات تساعد في قياس ربحية كل خدمة مصرفية، بل أحيانا قياس ربحية التعامل مع عملاء معينين، وكذلك قياس ربحية أقسام وإدارات معينة.

ج- تسعير الخدمات المصرفية: يعتبر قرار تسعير الخدمة المصرفية أحد القرارات الهامة في البنك التجاري، لأن تحديد سعر الخدمة المصرفية المستند إلى تحديد التكلفة إضافة إلى هامش الربح الذي يحقق عائد مناسب مرضي لأصحاب رأس المال والمستند أيضا إلى الاستراتيجية المحددة مسبقا للتسعير يمثل نقطة البداية الأساسية لعملية التسويق وتحديد مزيج الخدمات المصرفية المناسب للبنك التجاري.

ويساعد نظام محاسبة التكاليف في البنك التجاري في توفير البيانات والمعلومات الملائمة عن تكلفة الخدمات المصرفية المختلفة بما يساعد إدارة البنك في تسعير هذه الخدمات بطريقة دقيقة ومرضية بحيث يمكن تغطية تكاليفها وتحقيق الربح المناسب للبنك.

## ٣/٦. المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية:

يشتمل نظام التكاليف على عدة أركان أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه بشكل سليم، وهذه المقومات يجب توافرها في أي نظام تكاليف في أي منشأة ولكن يختلف مضمون تلك المقومات حسب طبيعة وظروف التشغيل بالمنشأة محل التطبيق.

هذا، ويستند نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية على المقومات التالية:

**(١) – دليل عناصر التكاليف:**

عنصر التكلفة هو عبارة عن قيمة كمية من عوامل الإنتاج يستلزمها التشغيل وتم استخدامها والاستفادة منها طبقا لما هو مخطط لها.

يشتمل هذا الدليل على حصر وتبويب جميع عناصر التكاليف المصرفية التي يتحملها البنك التجاري في سبيل الحصول على الأموال وخدمات العناصر الأخرى التي تحتاجها أنشطة البنك، وتكون هذه العناصر مبوبة ومرتبة في مجموعات رئيسية وفرعية وفق أسس تبويب معينة لخدمة أغراض معينة وبما يدعم مبدأ تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة.

والغرض من إعداد دليل لتلك العناصر بأنواعها الرئيسية والفرعية هو حصر وتحديد جميع عناصر التكاليف المصرفية التي يتحملها البنك التجاري لتأدية أنشطته المصرفية ثم لسهولة التمييز بين العناصر الرئيسية والفرعية عند تسجيل وتحميل التكاليف.

ومن أهم أسس تبويب عناصر التكاليف المصرفية في البنوك التجارية ما يلي:

* تبويب عناصر التكاليف وفقا لطبيعة عوامل الإنتاج: يتم تبويب عناصر التكاليف المصرفية في البنوك التجارية حسب نوعها إلى ثلاث مجموعات هي:

أ- تكلفة الأموال: تقابل تكلفة المواد في الشركات الصناعية، وتتمثل تكلفة الأموال في الفوائد والعمولات المدينة التي يتحملها البنك التجاري مقابل ودائع العملاء والحسابات الجارية الدائنة وحسابات التوفير وغيرها. ومن أمثلة هذه التكلفة أيضا تكلفة الأوراق والأدوات المكتبية والأحبار والنماذج والاستمارات التي يستخدمها العملاء طلبا للخدمات المصرفية من البنك، إضافة إلى تكلفة الفاكس والتلكس وغيرها. وتشكل تكلفة الأموال نسبا مرتفعة في البنوك التجارية بشكل عام قياسا إلى إجمالي تكاليفها.

ب- تكلفة عنصر العمل (الأجور): تعتبر تكلفة العمل من البنود الأساسية في النشاط المصرفي للبنك، حيث أن العمل البشري يعتبر هو العنصر الرئيسي في أداء الخدمات المصرفية لعملاء البنك. وتتمثل هذه التكلفة في تكلفة الجهد البشري التي يتحملها البنك عن عمالة مرتبطة معه بعقد عمل، وتتضمن هذه التكلفة كل ما يتحمله البنك من أجور نقدية والمزايا العينية وحصة البنك في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين فيه. وتشكل تكلفة العمل نسبة مرتفعة في البنوك التجارية قياسا إلى إجمالي التكاليف للبنك، مما يعكس أهمية العنصر البشري في إنتاج الخدمات المصرفية بالبنك.

ج- تكلفة الخدمات الأخرى: تشتمل على كل التكاليف الأخرى - بخلاف تكلفة العمل وتكلفة الأموال- اللازمة لأداء البنك التجاري لخدماته المصرفية والتسويقية والإدارية. ويطلق على هذا العنصر تكاليف أخرى أو تكلفة الخدمات، وهذه الخدمات قد تكون من داخل المنشأة مثل الإيجار أو الإهلاك، وقد تكون

من خارج المنشأة مثل مصروفات النقل، ومصروفات التأمين ضد خيانة الأمانة، ومصروفات الصيانة، حصة مركز التكلفة من مصاريف الإدارة العامة للبنك، ومصروفات الإعلان، ومصروفات الطاقة الكهربائية، وغيرها.

* تبويب عناصر التكاليف وفقا للتقسيم الوظيفي للنشاط المصرفي: يتم تبويب عناصر التكاليف المصرفية في البنوك التجارية وفقا للوظائف الرئيسية للبنك التجاري ( وظيفة إنتاج الخدمات المصرفية، وظيفة التسويق، وظيفة الإدارة) إلى ثلاث مجموعات هي:

أ- عناصر تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية: هي بنود التكاليف المرتبطة بوظيفة إنتاج الخدمات المصرفية بالبنك سواء بصورة مباشرة مثل تكلفة العمل وتكلفة الأموال والتكاليف الأخرى المرتبطة مباشرة بوظيفة إنتاج الخدمات المصرفية بالأقسام الفنية للبنك، أو بصورة غير مباشرة مثل تكلفة العمل وتكلفة المواد والتكاليف الأخرى التي تنفق في مراكز الخدمات المساعدة لمراكز إنتاج الخدمات المصرفية مثل شئون العاملين والصيانة والأرشيف والبريد وغيرها.

وتشتمل تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية في البنك التجاري على:

١- أجور إنتاجية: مثل مرتبات وأجور موظفي الأقسام الفنية للبنك، مرتبات وأجور العاملين غير المباشرين مثل مدراء الفروع والمشرفين ورؤساء الأقسام والحاسب الآلي وعمال الصيانة والأرشيف وعمال النظافة وغيرهم.

٢- تكلفة الأموال: أي تكلفة الفوائد والعمولات المدينة التي يتحملها البنك مقابل الحصول على هذه الأموال واستثمارها وتكلفة الأدوات المكتبية ونماذج العقود والاستمارات وأوراق الحاسب الآلي، وكل ماله علاقة مباشرة بوظيفة تلقي الأموال واستثمارها.

٣- تكاليف خدمات إنتاجية أخرى: وهي عناصر تكاليف أخرى لازمة لوظيفة إنتاج الخدمات المصرفية (بخلاف الأجور الإنتاجية وتكلفة الأموال)، مثل إهلاك الأصول الثابتة بالأقسام الفنية للبنك، تكلفة الطاقة الكهربائية، مصروفات التأمين على أصول البنك المختلفة أو ضد خيانة الأمانة، مصروفات تأجير بعض المعدات أو وسائل النقل، تكاليف الصيانة الخارجية،

تكلفة الأمن والحراسة، وغيرها من التكاليف الأخرى التي ترتبط بوظيفة إنتاج الخدمات المصرفية للبنك.

ب- عناصر تكاليف تسويق الخدمات المصرفية: هي بنود التكاليف المرتبطة بأنشطة التسويق للخدمات المصرفية للبنك، أي بالأنشطة التي يبذلها البنك من أجل الإعلان عنه وعن نوعية الخدمات التي يقدمها للعملاء.

وتشتمل تكاليف تسويق الخدمات المصرفية في البنك التجارى على:

١- الأجور التسويقية: تشمل المرتبات والأجور ومافي حكمها المرتبطة بالعاملين في قسم التسويق بالبنك.

٢- تكلفة المواد التسويقية: تشمل كافة المواد والمستلزمات اللازمة لأداء الوظيفة التسويقية مثل المنشورات الدورية للبنك، وتكلفة الأدوات المكتبية ومطبوعات الدعاية التي يوزعها البنك على العملاء سنويا، وغيرها.

٣- تكاليف خدمات تسويقية أخرى: هي عناصر تكاليف أخرى لازمة للنشاط التسويقي (بخلاف تكلفة المواد والأجور)، مثل مصروفات الدعاية والإعلان، تكاليف الصيانة والإهلاك و تكاليف النقل والإيجار الخاص بالأنشطة التسويقية، وأيضا تشمل تكاليف متابعة تحصيل حسابات العملاء.

ج- عناصر تكاليف الإدارة المصرفية: هي عناصر التكاليف المرتبطة بالإدارات المعاونة للأقسام الفنية والتسويقية للبنك، مثل: الإدارة العامة وإدارة شئون العاملين وقسم الحسابات والعلاقات العامة والإدارة المالية. ويطلق على ما تنفقة هذه الإدارات مجتمعة اصطلاح "المصروفات الإدارية والعمومية".

وتشتمل تكاليف الإدارة المصرفية في البنك التجاري على:

١- الأجور والمرتبات الإدارية: مثل مرتبات وأجور الموظفين الإداريين في هذه الإدارات، ومرتبات الإدارة العليا.

٢- تكلفة المواد الإدارية: مثل تكلفة الأدوات المكتبية والمطبوعات ومواد تشغيل الآلات ووسائل النقل ومواد النظافة المستخدمة في تلك الإدارات.

٣- تكلفة خدمات إدارية أخرى: مثل إيجارات مباني الإدارة، الإهلاك وتكلفة الصيانة للمباني والأجهزة المستخدمة في تلك الإدارات، ومصروفات التأمين

عليها، ومصروفات الهاتف والفاكس والإنترنت والبريد، والمصروفات القضائية، والأتعاب المهنية، والفوائد المدينة للقروض، وتكاليف تدريب الموظفين، وغيرها.

* تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط المصرفي: يقوم هذا التبويب على أساس إمكانية تتبع عنصر التكلفة المصرفي وسهولة تحميله على وحدة النشاط المصرفي. وتقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط المصرفي إلى مجموعتين هما:

أ- عناصر تكاليف مصرفية مباشرة: هي العناصر التي يمكن بسهولة تمييزها وتخصيصها وتتبعها بشكل مباشر في وحدة الخدمة المصرفية، أي توجد علاقة ارتباط وسببية واضحة مباشرة بينها وبين وحدة الخدمة المصرفية. ومن أمثلتها: مرتبات وأجور موظفي الأقسام الفنية للبنك، تكلفة الأموال، تكلفة الخدمات الأخرى المباشرة كالنماذج والأوراق والأحبار وأوراق الحاسب الآلي المستخدمة في الأقسام الفنية بالبنك وغيرها.

ب- عناصر تكاليف مصرفية غير مباشرة: هي العناصر التي لا يمكن (يصعب) تمييزها وتخصيصها وتتبعها بشكل مباشر على وحدة خدمة مصرفية معينة، لعدم وجود علاقة سببية وارتباط واضحة بينهما، أي أن هذه العناصر تنفق من أجل قسم معين أو من أجل مجموعة من الأقسام والإدارات أو من أجل البنك ككل. ومن أمثلتها: تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى التي تنفق في مراكز الخدمات المساعدة للأقسام الفنية مثل مرتبات وأجور مدراء الفروع والمشرفين ورؤساء الأقسام والحاسب الآلي وعمال الصيانة والأرشيف وعمال النظافة، وإهلاك الأصول الثابتة للبنك وتكاليف الطاقة الكهربائية ومصروفات التأمين على أصول البنك ومصروفات التأمين ضد خيانة الأمانة، وتكاليف خدمات الأمن والحراسة.

* تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط المصرفي: يرتبط هذا التبويب بسلوك عناصر التكاليف المصرفية تجاه تقلبات حجم النشاط المصرفي

من حيث الزيادة أو النقصان. ويتم تبويب عناصر التكلفة المصرفية حسب سلوكها تجاه تقلبات حجم النشاط المصرفي إلى ثلاث مجموعات هي:

أ- عناصر تكاليف مصرفية متغيرة: هي تلك العناصر التي يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط المصرفي، فتزيد مع زيادته وتنقص مع نقصانه وتنعدم مع انعدامه (طالما بقيت العوامل الأخرى دون تغير مثل أسعار الفائدة ومعدلات الأجور والخدمات الأخرى).

وتمثل هذه العناصر التكاليف المسموح بها لغرض استغلال الطاقة الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية للبنك، وتسمى هذه التكاليف أحيانا بـ "التكاليف المرنة". ومن أمثلتها: جميع عناصر التكاليف المصرفية المباشرة، وبعضا من عناصر التكاليف المصرفية غير المباشرة مثل تكلفة مواد صيانة وتشغيل الآلات وتكلفة الطاقة الكهربائية وغيرها.

ويلاحظ أن التغير في هذه العناصر يكون في مجموعها، إلا أن نصيب وحدة الخدمة المصرفية من هذه العناصر يكون ثابتا مهما تغير حجم النشاط المصرفي للبنك التجاري.

ب- عناصر تكاليف مصرفية ثابتة: هي تلك العناصر التي لا يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط المصرفي، وإنما تبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط المصرفي للبنك، فهي عناصر تكاليف ترتبط بمرور الوقت وليس لها علاقة بمستوى النشاط المصرفي، وبذلك فهي دالة للزمن وليس لمستوى النشاط المصرفي للبنك. ويطلق على هذه العناصر "تكاليف الطاقة"، حيث أنها تنشأ خلال فترة زمنية نتيجة إيجاد طاقة إنتاجية أو فنية أو تسويقية أ، إدارية استعداداً للإنتاج.

ويلاحظ أن معظم تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية هي من التكاليف الثابتة، حيث نجد أن معظم استخدامات مصادر الأموال الداخلية للبنك كرأس المال أو الاحتياطيات تستخدم في خلق طاقة للنشاط المصرفي للبنك في الأجل القصير كالمرتبات والأجور ومصروفات الإهلاك ومصروفات التأمين ومصروفات الصيانة

الدورية للمعدات، وجميع هذه العناصر يتحملها البنك التجاري مهما تغير حجم الطلب على خدماته المصرفية بالزيادة أو النقصان.

هذا، ويلاحظ أن الثبات في هذه العناصر يكون في مجموعها، إلا أن نصيب وحدة الخدمة المصرفية منها يتغير مع تغيرات حجم النشاط المصرفي للبنك التجاري (يتناقص مع زيادته ويزداد مع نقصانه).

ج- عناصر تكاليف مصرفية مختلطة: هي تلك العناصر التي يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط المصرفي للبنك ولكن ليس بنفس نسبة تغيره، حيث تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير التكاليف المتغيرة. وتسمى بالتكلفة المختلطة لأنها تتضمن شقين، أحدهما شق ثابت والآخر شق متغير. ومن أمثلتها: مصروفات الصيانة، ومصروفات فاتورة الهاتف، ومصروفات التأمين ضد خيانة الأمانة.

ويلاحظ أن التغير في هذه العناصر يكون في مجموعها، كما أن نصيب وحدة الخدمة المصرفية منها يتغير أيضا مع تغيرات حجم النشاط المصرفي.

ويكون من الضروري فصل الشق الثابت عن الشق الثابت في هذه العناصر المختلطة لأغراض قياس وتحديد تكاليف النشاط المصرفي للبنك التجاري.

(٢) – **دليل مراكز التكاليف**:

هو عبارة عن دليل يتضمن جميع مراكز التكلفة بالبنك التجاري، ويمكن تعريف مركز التكلفة بأنه "دائرة نشاط" تتعاون فيها وتتفاعل عوامل الإنتاج (عناصر التكاليف) مع بعضها البعض لإنتاج منتج أو لتقديم خدمة أو للقيام باختصاص معين.

وتتعدد مراكز التكاليف وتتنوع بحسب حجم وطبيعة نشاط المنشأة محل التطبيق. وغالبا ما يتم الاعتماد على الهيكل أو الخريطة التنظيمية لتكون الأساس في تحديد عدد ومسميات تلك المراكز.

ولكن قد يزيد أو يقل عدد تلك المراكز عن عدد المستويات الوظيفية في الخريطة التنظيمية حيث أن التوسع في عدد المراكز أو التقليل منها يحكمه عدة متغيرات أهمها: مدى التفصيل في البيانات والمعلومات التي تطلبها الإدارة من نظام

التكاليف، تكلفة التوسع في عدد المراكز مقارنة بقيمة المعلومات الناتجة عن هذا التوسع، أثر دمج المراكز أو فصلها على دقة بيانات التكاليف.

وفي مجال البنوك يتم تحديد مراكز التكلفة في ضوء الهيكل التنظيمي لكل بنك، وتتخذ هذه المراكز كأساس لحصر عناصر التكلفة تمهيدا لقياس تكلفة وحدة الخدمة المصرفية. ففي حالة الفروع الكبيرة التي تؤدي عملياتها المصرفية من خلال أقسام مستقلة بعضها عن بعض، فإن اعتبار كل قسم مركزا للتكلفة يتوقف على عدة عوامل منها:

* أن يكون لكل قسم اختصاصات محددة مميزة تختلف عن اختصاصات الأقسام الأخرى، وتكون قابلة للقياس.
* أن يكون لكل قسم رئيس مسئول يشرف على عدد محدود من العاملين.
* أن يباشر القسم نشاطه في مكان عمل محدد.
* أن يكون لكل قسم تجهيزاته وأدواته ومهماته الخاصة به.

أما في حالة الفروع الصغيرة للبنك، فإن هذا الفرع يباشر جميع الاختصاصات والخدمات المصرفية التي تؤديها الأقسام المختلفة في الفروع الكبيرة، عندها يمكن اعتبار ذلك الفرع مركز تكلفة مستقل. كما يمكن أن يكون مركز التكلفة مركزا وهميا (أسميا)، أي لاوجود له على الخريطة التنظيمية للبنك، إلا أن نفقاته ذات أهمية نسبية كبيرة مثل المباني، وهذه المراكز الأسمية تخدم جميع مراكز البنك ولها عناصر التكلفة الخاصة بها والتي يتم حصرها وتحميلها عليها ثم يعاد توزيعها على المراكز المستفيدة من خدماتها وفقا لأسس توزيع معينة.

ولتحديد مراكز التكلفة في البنوك التجارية، لابد من وجود توصيف دقيق للوظائف والخدمات التي يقدمها البنك لعملائه، فمن هذه الوظائف والخدمات ماهو مرتبط ارتباطا مباشرا بالعملاء وهي الأقسام الفنية في البنك كقسم الحسابات الجارية وقسم الاعتمادات المستندية، ومنها ماليس له ارتباط مباشر بالعملاء كقسم المراجعة الداخلية وقسم الحسابات العامة، ومنها مايعتبر أقساما إدارية تكون اختصاصاتها تنظيم عمليات الأقسام الفنية والأقسام المساعدة ومراقبتها.

في ضوء ماتقدم، يمكن تقسيم مراكز التكاليف في البنوك التجارية في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

أ- مراكز إنتاج الخدمات المصرفية: هي المراكز التي تحقق الهدف الرئيسي للبنك التجاري متمثلة في مجموعة الأقسام الفنية التي يؤدي البنك من خلالها عمله ونشاطه اليومي تجاه عملائه، وهي تقابل مراكز الإنتاج في الشركات الصناعية. ويطلق على هذه المراكز أسم "مراكز الربحية" باعتبارها المراكز التي تقدم خدماتها للجمهور مقابل عمولة أو فائدة أو ربحا، والربح هنا هو عبارة عن ناتج مقابلة تكلفة أداء الخدمات المصرفية بالعمولة أو الفائدة المحصلة من العملاء مقابل استفادتهم من تلك الخدمات.

هذا، وفي البنوك التجارية الكبيرة الحجم ذات الأنشطة الخدمية المتعددة يمكن أن تكون مراكز إنتاج الخدمات المصرفية ( الأقسام الفنية ) تتضمن الآتي:

- قسم الحسابات الجارية
- قسم الخزينة (التلر)
- قسم الودائع لأجل وحسابات التوفير
- قسم خطابات الضمان
- قسم الاعتمادات المستندية
- قسم الحوالات
- قسم القروض ( منح الائتمان )
- قسم المقاصة

ب- مراكز الخدمات المساعدة: وهي المراكز التي يتم إنشاؤها لتقدم خدمات مساعدة لمراكز إنتاج الخدمات المصرفية (الأقسام الفنية) في أداء عملها وتوفر لها مستلزمات العمل وظروف المساعدة. ونشاط هذه المراكز لا يرتبط ارتباطا مباشرا بعملية تقديم الخدمات المصرفية للعملاء، وإنما يرتبط بنشاط البنك بشكل عام. ومن أمثلة مراكز الخدمات المساعدة في البنك التجاري: قسم الصيانة والمخازن وقسم البريد وقسم مراكز العملاء وقسم الأرشيف والملفات غيرها.

ج- مراكز الخدمات الإدارية: وهي المراكز التي تضم الأقسام الإدارية والمالية والإشرافية والرقابية، وتخدم هذه المراكز جميع فروع البنك بأقسامه الفنية منها والمساعدة. ومن أمثلة هذه المراكز في البنك التجاري الآتي:

- الإدارة العامة للبنك
- قسم الحسابات العامة
- قسم التخطيط والرقابة
- قسم البحوث والتطوير
- قسم شئون العاملين
- قسم الشئون القانونية

(٣) – **دليل وحدات النشاط (التكلفة):**

تعرف وحدة النشاط (التكلفة) بأنها: " وحدة للتعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه، ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول أو العدد في حالة التجانس المطلق بين المنتجات وبعضها البعض. كما تعرف وحدة النشاط (التكلفة) أيضا بأنها: " المقياس الذي يتم على أساسه تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة التي تتم داخل المنشأة. ويفضل أن تكون وحدة التكلفة منتجا نهائيا في صورة عينية وملموسة وتتمتع بالثبات والتجانس.

كما تعرف وحدة النشاط (التكلفة) كذلك بأنها: " الوحدة التي يتم على أساسها تجميع عناصر التكاليف تمهيدا لقياس تكلفتها، وقد تتمثل وحدات النشاط (التكلفة) في منتج معين أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة.

مما سبق يتضح أن وحدة النشاط (التكلفة) هي الأساس الذي تنسب إليه التكاليف سواء كان هذا الأساس يتمثل في إنتاج سلعة أو خدمات معينة، أو زمن إنتاج السلعة أو أداء الخدمة.

هذا، وفي مجال البنوك التجارية يشكل تحديد وحدات النشاط (التكلفة) صعوبة ملموسة نظرا لأن البنوك تقدم لعملائها خدمات عديدة، ويترتب على ذلك اختلاف

وحدة النشاط (التكلفة) في البنك باختلاف نوع الخدمات المقدمة ، ويلاحظ أن وحدات النشاط ( التكلفة) لدى البنك التجاري المرتبطة بأنشطة تأدية الخدمات المصرفية تتمثل في وحدات الخدمة المصرفية ذاتها ، كالشيك المصرفي لخدمة استخراج الشيكات المصرفية ، وخطاب الضمان لخدمة إصدار خطابات الضمان ، والاعتماد المستندي لخدمة فتح اعتمادات مستندية ، أمر بيع أو شراء أوراق مالية لخدمة بيع وشراء أوراق مالية لصالح العملاء وهكذا .

**(٤) – المجموعة المستندية**:

يقصد بها مجموعة المستندات التكاليفية المرتبطة بالعمليات المالية التكاليفية للأنشطة المصرفية التي يقوم بها البنك التجاري، فنظام محاسبة التكاليف يقوم بإثبات العمليات المالية الخاصة بالتكاليف بشكل تحليلي بناء على مستند يؤيد حدوث تلك التكلفة معتمدا في ذلك على مبدأ الموضوعية، وهذه المستندات قد تكون فاتورة شراء المواد أو كشف الأجور أو فاتورة كهرباء......إلخ.

**(٥)- المجموعة الدفترية**:

التسجيل في نظام التكاليف يقوم على أساس تحليلي، لذلك تصبح المجموعة الدفترية أساسية في نظام التكاليف. إن المجموعة الدفترية هي التي تعمل على ربط عناصر التكاليف بمراكز التكاليف بوحدات النشاط (وحدات الإنتاج) اعتمادا على المجموعة المستندية التي تثبت حدوث هذا العنصر وتثبت اختصاصه بمركز التكلفة وبوحدة النشاط.

وتشتمل المجموعة الدفترية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية على سجلات نوعية تحليلية مثل: سجلات تحليل الفوائد، سجلات تحليل الأجور وسجلات تحليل التكاليف غير المباشرة.

**(٦)- مجموعة قوائم وتقارير التكاليف** :

تعتبر قوائم تقارير التكاليف بمثابة مخرجات نظام محاسبة التكاليف، وهي تتمثل في مجموعة من القوائم والتقارير التي تعرض من خلالها بيانات ومعلومات التكاليف المصرفية للأنشطة والخدمات المصرفية التي قدمت للعملاء

خلال الفترة، ويمكن لإدارة البنك الاستفادة منها في وظائفها المختلفة. ويمكن أن تعد قوائم وتقارير التكاليف في البنك التجاري على مستوى كل فرع أو على مستوى البنك ككل، وذلك تبعا لاحتياجات ورغبات إدارة البنك.

هذا، وتتمثل أهم قوائم وتقارير التكاليف التي يمكن أن ينتجها نظام محاسبة التكاليف في البنك التجاري في الآتي:

١- قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية

٢- قائمة نتائج الأعمال للأنشطة والخدمات المصرفية

*** فترة التكاليف :**

يقصد بفترة التكاليف الفترة الزمنية التي تتخذ أساسا لحصر وتجميع عناصر تكاليف النشاط المصرفي للبنك التجاري بغرض إعداد حسابات وقوائم وتقارير التكاليف ونتائج الأعمال للخدمات المصرفية بصفة دورية منتظمة. وقد تكون هذه الفترة الزمنية شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو سنوية، ويتوقف طول الفترة الزمنية المحددة كفترة تكاليفة للبنك على مدى حاجة إدارة البنك إلى بيانات تكاليفية تحليلية تساعدها في وظائفها المختلفة وخاصة الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

والقاعدة العامة هي أنه كلما قصرت فترة حصر وتجميع تكاليف النشاط كلما زادت أهمية وقيمة ومنفعة بيانات ومعلومات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائفها المختلفة.

وفي مجال البنوك التجارية، وفي ضوء حاجة الإدارة المصرفية للبنك إلى بيانات موسمية لمتابعة سير النشاط المصرفي وأداء الخدمات المصرفية أولا بأول، فإن فترة الشهر تكون هي الفترة الأكثر انسجاما مع طبيعة النشاط المصرفي للبنك التجاري، وقد يرجع ذلك آلي العديد من الأسباب منها الآتي:

- أن طبيعة حساسية العمل المصرفي للبنك يتطلب الرقابة أولا بأول، وبما يساعد على ذلك أن النظام المحاسبي في البنوك التجارية يقوم بإعداد حساباتها يوما بيوم، كما تعد بيانات يومية وشهرية عن حجم النشاط

المصرفي للبنك وبنود المصروفات مما يساعد على إعداد قوائم وتقارير تكاليف شهريا.

- أن عنصر الأجور (تكلفة العمل) وهي تمثل الجزء الأكبر من عناصر التكاليف المصرفية للبنك، ترتبط هذه التكلفة بالشهر.
- كلما قصرت فترة التكاليف ازدادت المنفعة والفائدة التي تحصل عليها المستويات الإدارية المختلفة من قوائم وتقارير التكاليف، حيث يمكنها تحقيق رقابة فعالة ومتابعة الأداء ومقارنته بما يجب أن يكون، لتحديد الانحرافات السلبية والإيجابية، وتحليل أسبابها، لاتخاذ الإجراءات المناسبة لدعم النواحي الإيجابية والعمل على استمراريتها، ومعالجة النواحي السلبية والعمل على منعها أولا بأول بدلا من تراكم الأخطاء والمشكلات حتى نهاية السنة المالية.

## ٤/٦. قوائم وتقارير التكاليف في البنوك التجارية :

تعتبر قوائم تقارير التكاليف المصرفية بمثابة مخرجات نظام محاسبة التكاليف بالبنك التجاري، وهي تتمثل في مجموعة من القوائم والتقارير التي يعرض من خلالها نظام محاسبة التكاليف بيانات ومعلومات التكاليف المصرفية للأنشطة والخدمات المصرفية التي قدمت للعملاء خلال الفترة، ويمكن لإدارة البنك الاستفادة منها في وظائفها المختلفة.

وتختلف أسس إعداد قوائم وتقارير التكاليف، كما تختلف أسس قياس التكلفة باختلاف الغرض الذي تعد من أجله. ويمكن أن تعد قوائم وتقارير التكاليف في البنك التجاري على مستوى كل فرع أو على مستوى البنك ككل، وذلك تبعا لإحتياجات ورغبات إدارة البنك.

وتتمثل أهم قوائم وتقارير التكاليف التي يمكن أن ينتجها نظام محاسبة التكاليف في البنك التجاري في الآتي:

١- قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية

٢- قائمة نتائج الأعمال للأنشطة والخدمات المصرفية

هذا، ويتعين أن يساير تبويب عناصر التكاليف الأساس الذي يتبع في إعداد قوائم وتقارير التكاليف- أي في قياس التكلفة -، فقد يتطلب الأمر تبويب عناصر التكاليف

المصرفية حسب علاقتها بوحدة النشاط المصرفي ( مباشرة، وغير مباشرة)، أو قد يلزم تبويب عناصر التكاليف المصرفية حسب سلوكها تجاه تقلبات حجم النشاط المصرفي للبنك ( متغيرة ، وثابتة).

تتعدد الأسس التي يمكن إتباع واحد منها لقياس التكلفة، وتختلف هذه الأسس فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تتكون منها تكاليف النشاط، ويترتب على هذا الاختلاف بالضرورة اختلاف رقم تكلفة النشاط من أساس إلى آخر. ولذلك يتعين عند تصميم نظام محاسبة التكاليف ضرورة تحديد الأساس الذي يتبع في قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات.

عموما، فإنه يمكن تلخيص أسس قياس التكلفة والتي تسمى في بعض الأحيان طرق أو نظريات تحميل التكلفة في أربعة طرق هي:

أ- طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية): وفقا لهذه الطريقة فإن النشاط المصرفي يكون مسئولا عن جميع عناصر التكاليف المصرفية التي استخدمت بالأنشطة والخدمات المصرفية خلال الفترة، سواء العناصر المباشرة أو العناصر غير المباشرة، وسواء العناصر المتغيرة أو العناصر الثابتة.

وفي مجال البنوك التجارية، ووفقا لهذه الطريقة يتم تحميل جميع عناصر التكاليف المصرفية المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة على وحدات الخدمات المصرفية المنتجة والمباعة خلال الفترة، وذلك على اعتبار أن الخدمة المصرفية تنتج وتستهلك في آن واحد. والسبب في هذا التحميل الشامل يرجع إلى أنه لايمكن للبنك أن يقوم بنشاطه المصرفي الإنتاجي والبيعي دون تكوين طاقة معينة أو نشوء التزامات معينة، ومن ثم فلاغنى عن خدمات عناصر التكاليف الثابتة عند تنفيذ النشاط والخدمات المصرفية لخدمة العملاء.

ب- طريقة التكاليف المباشرة: وفقا لهذه الطريقة فإن النشاط المصرفي لايكون مسئولا إلا عن عناصر التكاليف المصرفية المباشرة فقط، التي استخدمت بالأنشطة والخدمات المصرفية خلال الفترة، أما العناصر غير المباشرة فإنه نظرا لصعوبة تخصيصها على وحدات خدمات مصرفية معينة بذاتها، فإنه لا يتم تحميلها

على وحدات النشاط المصرفي للبنك، وإنما تعتبر أعباءاً عامة تحمل على البنك ككل، أي تحمل على قائمة نتائج أعمال النشاط المصرفي كأعباء عامة.

ج- طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية): وفقا لهذه الطريقة فإن النشاط المصرفي يكون مسئولا عن عناصر التكاليف المصرفية المتغيرة فقط والتي استخدمت بالأنشطة والخدمات المصرفية خلال الفترة. فالتكاليف المصرفية المتغيرة ترتبط بالنشاط وجودا وعدما، وبالتالي فهو المسئول عن إحداثها ولذا وجب أن يتحمل بها. أما التكاليف المصرفية الثابتة فإنه يتم تحملها بغض النظر عن وجود أو انعدام النشاط، لذلك فالنشاط ليس هو المسئول عن وجودها، وإنما هي تحدث بمرور الزمن ولذا فإنه لايتم تحميلها على المنتجات أو الخدمات، وإنما تعتبر أعباءاً عامة تحمل على البنك ككل.

وفي مجال البنوك التجارية، ووفقا لهذه الطريقة يتم تحميل عناصر التكاليف المصرفية المتغيرة فقط على وحدات الخدمات المصرفية المنتجة والمباعة خلال الفترة، أما عناصر التكاليف المصرفية الثابتة فهي تكاليف زمنية يتحملها البنك التجاري بهدف المحافظة على مستوى معين من الطاقة اللازمة لإنتاج وبيع الخدمات المصرفية، ومن ثم فإنها تحمل على قائمة نتائج أعمال النشاط المصرفي للفترة المالية بشكل مباشر.

د-طريقة التكاليف المستغلة: وفقا لهذه الطريقة فإن النشاط المصرفي يتحمل بعناصر التكاليف المصرفية التي أستفاد منها فقط خلال الفترة، وهذه العناصر هي العناصر المتغيرة بالإضافة إلى الجزء المستغل من العناصر الثابتة. أما الجزء غير المستغل من التكاليف المصرفية الثابتة فهي أعباء طاقة عاطلة لا يتحمل بها النشاط ، وإنما تعتبر أعباءاً عامة تحمل على البنك ككل.

وفي مجال البنوك التجارية، ووفقا لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الخدمات المصرفية المنتجة والمباعة خلال الفترة بعناصر التكاليف المصرفية المتغيرة مضافا إليها جزء من عناصر التكاليف المصرفية الثابتة بنسبة الطاقة الإنتاجية والتسويقية المستغلة بالبنك. أما تكاليف الطاقة المصرفية غير المستغلة، فهي تعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة نتائج أعمال النشاط المصرفي للفترة المالية بشكل مباشر.

هذا، ونعرض فيما يلي نماذج لقائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية، وقائمة نتائج الأعمال للخدمات المصرفية للبنك التجاري، وبافتراض إتباع طريقة التحميل الكلي للتكاليف:

**قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية**

**فرع------------ عن الفترة----------**

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية** | | |
| **تكاليف إنتاجية مباشرة** | | |
| مرتبات وأجور مباشرة | × | |
| تكلفة الأموال | × | |
| تكلفة خدمات أخرى مباشرة | × | |
| | | ××× |
| **تكاليف إنتاجية غير مباشرة** | | |
| مرتبات وأجور غير مباشرة | × | |
| تكلفة مواد ومستلزمات غير مباشرة | × | |
| تكلفة خدمات أخرى غير مباشرة: | | |
| مصروفات صيانة، إيجارات | × | |
| إهلاك أصول، مصروفات تأمين | × | |
| تكلفة الطاقة الكهربائية، أخرى | × | |
| | | ××× |
| = إجمالي تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية خلال الفترة | | ×××× |

**قائمة نتائج الأعمال للخدمات المصرفية**

**فرع------------ عن الفترة---------**

| بيان | مبالغ | | |
|---|---|---|---|
| | جزئي | جزئي | كلي |
| **إيرادات الفرع** | | | ××××× |
| **تطرح: تكلفة الخدمات المصرفية المباعة** | | | |
| **أ – تكلفة إنتاج الخدمات المصرفية المباعة** | | ××× | |
| **ب – تكاليف التسويق للخدمات المصرفية:** | | | |
| **مرتبات وأجور تسويقية** | ×× | | |
| **تكلفة مواد تسويقية** | ×× | | |
| **تكلفة الإعلان والترويج** | ×× | | |
| **إهلاك معدات تسويقية** | ×× | | |
| **تكاليف تسويقية أخرى** | ×× | | |
| | | ××× | |
| | | | (×××) |
| **مجمل الربح للنشاط المصرفي للفرع خلال الفترة** | | | ××× |
| **تطرح: تكاليف إدارية وتمويلية للفرع** | | | (××) |
| **صافي الربح للنشاط المصرفي للفرع خلال الفترة** | | | ×××× |

**حالة عملية** ( **١** ):

- توافرت لديك البيانات التالية عن عناصر التكاليف المصرفية لأحد البنوك التجارية عن الفترة التكاليفية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١م:
- ٩٠٠٠٠ج إهلاكات أصول ثابتة بالأقسام الفنية–٧١٠٠٠٠ج فوائد وعمولات مدينة ٥٥٠٠٠٠ج مرتبات موظفي الأقسام الفنية – ١٥٠٠٠ج أدوات مكتبية ومطبوعات للإدارة– ٥٦٠٠٠ج نفقات الطاقة الكهربائية (٣٠% منها خاصة بالإدارة)

٣٠٠٠٠٠ج مرتبات مشرفين ورؤساء الأقسام– ٧٠٠٠٠ج تكلفة مواد صيانة المعدات

– ٣٠٠٠٠ج ضرائب عقارية على مبنى البنك ( توزع بالتساوي)– ٨٠٠٠ج أتعاب مراجع الحسابات الخارجي– ٢٠٠٠٠٠ج مرتبات وأجور عمال الصيانة (٢٥% منها متغيرة)

٢٤٠٠٠ج تكلفة نماذج ومواد دعاية للبنك– ٢٨٠٠٠ج أيجار مبنى الإدارة

٤٠٠٠٠٠ج مرتبات وأجور عمال خدمات أخرى ( ٤٠% منها متغيرة)

٤٠٠٠٠ج تكاليف إعلان للبنك – ٤٥٠٠٠٠ج أدوات مكتبية وأحبار للأقسام الفنية

٢٤٠٠٠ج إهلاكات أثاثات مكاتب التسويق والإدارة ( توزع مناصفة )

٣٦٠٠٠ج مصروفات التأمين على أصول الأقسام الفنية

**المطلوب:**

**أولا:** تبويب عناصر التكاليف المصرفية للبنك المذكور تبويبا نوعيا، ثم تبويبا وظيفيا، ثم تبويبها حسب علاقتها بوحدة النشاط المصرفي، وأخيرا تبويبها حسب علاقتها بحجم النشاط المصرفي للبنك.

**ثانيا:** إذا علمت أن حجم النشاط المصرفي من جميع الخدمات المصرفية المقدمة للعملاء بلغ خلال الفترة ١١٤٢٠٨ وحدة خدمة مصرفية. أحسب متوسط تكلفة إنتاج وحدة الخدمة المصرفية المنتجة والمباعة خلال الفترة.

## الإجابة :

## أولا : تبويبات عناصر التكاليف المصرفية للبنك خلال الفترة

| التبويب النوعي | التبويب الوظيفي | | | | التبويب حسب العلاقة مع حجم النشاط المصرفي | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ت إنتاج الخدمات | | ت تسويقية | ت إدارية | | |
| | مباشرة | غير مباشرة | | | متغيرة | ثابتة |
| (١) تكلفة الأموال | | | | | | |
| فوائد وعمولات مدينة | ٧١٠٠٠٠ | | | | ٧١٠٠٠٠ | |
| (٢) تكلفة العمل (الأجور) | | | | | | |
| مرتبات موظفي الأقسام الفنية | ٥٥٠٠٠٠ | | | | ٥٥٠٠٠٠ | |
| مرتبات مشرفين ورؤساء أقسام | | ٣٠٠٠٠٠ | | | | ٣٠٠٠٠٠ |
| مرتبات عمال الصيانة | | ٢٠٠٠٠٠ | | | ٥٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠ |
| مرتبات عمال خدمات أخرى | | ٤٠٠٠٠٠ | | | ١٦٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ |
| (٣) تكلفة خدمات أخرى | | | | | | |
| إهلاك أصول ثابتة-أقسام فنية | | ٩٠٠٠٠ | | | | ٩٠٠٠٠ |
| أدوات مكتبية-الإدارة | | | | ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | |
| ت. الطاقة الكهربائية | | ٣٩٢٠٠ | | ١٦٨٠٠ | ٥٦٠٠٠ | |
| ت. مواد صيانة المعدات | | ٧٠٠٠٠ | | | ٧٠٠٠٠ | |
| ضرائب عقارية لمباني البنك | | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | | ٣٠٠٠٠ |
| أتعاب المراجع الخارجي | | | | ٨٠٠٠ | | ٨٠٠٠ |
| ت. نماذج ومواد دعاية | | | ٢٤٠٠٠ | | ٢٤٠٠٠ | |
| إيجار مباني الإدارة | | | | ٢٨٠٠٠ | | ٢٨٠٠٠ |
| أدوات مكتبية- الأقسام الفنية | ٤٥٠٠٠٠ | | | | ٤٥٠٠٠٠ | |
| ت. إعلان للبنك | | | ٤٠٠٠٠ | | ٤٠٠٠٠ | |
| إهلاك أثاث-التسويق والإدارة | | | ١٢٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | | ٢٤٠٠٠ |
| ت.تأمين أصول- أقسام فنية | | ٣٦٠٠٠ | | | | ٣٦٠٠٠ |
| = المجموع | ١٧١٠٠٠٠ | ١١٤٥٢٠٠ | ٨٦٠٠٠ | ٨٩٨٠٠ | ٢١٢٥٠٠٠ | ٩٠٦٠٠٠ |

**ثانيا : حساب متوسط تكلفة إنتاج وحدة الخدمة المصرفية المنتجة والمباعة خلال الفترة**

متوسط تكلفة إنتاج وحدة الخدمة المصرفية

=إجمالي تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية المباشرة وغير المباشرة ÷ حجم النشاط المصرفي

= (١٧١٠٠٠٠ + ١١٤٥٢٠٠) ÷ ١١٤٢٠٨ وحدة خدمة

= ٢٥ ج

**حالة عملية** ( **٢** ):

توافرت لديك البيانات التالية عن عناصر التكاليف المصرفية للفرع ( أ ) لأحد البنوك التجارية عن شهر يناير ٢٠١٩م: ( المبالغ بالألف جنيه)

١٥٠٠ مرتبات وأجور مباشرة

٣٧٠ تكلفة مواد غير مباشرة (٧٠% منها ثابتة)

٢٠٠ مرتبات وأجور غير مباشرة(٤٠% منها متغيرة)

١٧٥٠ فوائد وعمولات مدينة

٥٠ تكلفة صيانة (٢٠% منها متغيرة)

١٥٠ نفقات الطاقة الكهربائية (٣٠% منها خاصة بالإدارة)

١٦٠ مصروفات التأمين على أصول الفرع

٣١٠ إهلاك أصول ثابتة للفرع

١١٥٠ مصروفات إدارية للفرع

٢٥٠ مرتبات وأجور تسويقية للفرع

٢٠٠ تكلفة مواد تسويقية للفرع

٨٠٠ تكاليف إعلان ودعاية للفرع

٩٠ إهلاك معدات تسويقية بالفرع

٩٢٥٠ إيرادات الخدمات والتسهيلات المصرفية للفرع خلال الفترة

**المطلوب:**

**أولا:** إعداد قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للفرع (أ) عن شهر يناير ٢٠١٩م، مع تبويب عناصر التكاليف المصرفية مرة أولى حسب علاقتها بوحدة النشاط المصرفي، ومرة ثانية تبويبها حسب علاقتها بحجم النشاط المصرفي للفرع.

**ثانياً** : إعداد قائمة نتائج الأعمال للنشاط المصرفي للفرع (أ) عن شهر يناير ٢٠١٩م

**الإجابة** :

**قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية (مباشرة وغير مباشرة )**

**الفرع (أ) – عن شهر يناير ٢٠١٩م (الأرقام بالألف جنيه)**

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| **تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية** | | |
| **تكاليف إنتاج مصرفية مباشرة** | | |
| مرتبات وأجور مباشرة | ١٥٠٠ | |
| فوائد وعمولات مدينة | ١٧٥٠ | |
| | | ٣٢٥٠ |
| **تكاليف إنتاج مصرفية غير مباشرة** | | |
| مرتبات وأجور غير مباشرة | ٢٠٠ | |
| تكلفة مواد غير مباشرة | ٣٧٠ | |
| تكلفة الطاقة الكهربائية | ١٥٠ | |
| تكاليف صيانة | ٥٠ | |
| مصروفات تأمين على الأصول | ١٦٠ | |
| إهلاك أصول ثابتة بالفرع | ٣١٠ | |
| | | ١٢٤٠ |
| = إجمالي تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للفرع خلال الفترة | | ٤٤٩٠ |

قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية ( متغيرة و ثابتة )

الفرع (أ) – عن شهر يناير ٢٠١٩م (الأرقام بالألف جنيه)

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | جزئي | كلي |
| تكاليف إنتاج الخدمات المصرقية | | |
| تكاليف إنتاج مصرفية متغيرة | | |
| مرتبات وأجور مباشرة | ١٥٠٠ | |
| فوائد وعمولات مدينة | ١٧٥٠ | |
| مرتبات وأجور غير مباشرة (٢٠٠×٤٠٪غ) | ٨٠ | |
| تكلفة مواد غير مباشرة (٣٧٠× ٣٠٪غ) | ١١١ | |
| تكلفة صيانة (٥٠ × ٢٠٪غ) | ١٠ | |
| تكلفة الطاقة الكهربائية | ١٥٠ | |
| | | ٣٦٠١ |
| تكاليف إنتاج مصرفية ثابتة | | |
| مرتبات وأجور غير مباشرة (٢٠٠×٦٠٪ثابتة) | ١٢٠ | |
| تكلفة مواد غير مباشرة (٣٧٠×٧٠٪ ثابتة) | ٢٥٩ | |
| تكاليف صيانة (٥٠ × ٨٠٪ ثابتة) | ٤٠ | |
| تكاليف تأمين على الأصول | ١٦٠ | |
| إهلاك أصول ثابتة بالفرع | ٣١٠ | |
| | | ٨٨٩ |
| = إجمالي تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للفرع خلال الفترة | | ٤٤٩٠ |

**قائمة نتائج الأعمال للخدمات المصرفية**

**الفرع (أ) – عن شهر يناير ٢٠١٩م (الأرقام بالألف جنيه)**

| بيان | مبالغ | | |
|---|---|---|---|
| | جزئي | جزئي | كلي |
| إيرادات الفرع | | | ٩٢٥٠ |
| تطرح: تكلفة الخدمات المصرفية المباعة | | | |
| أ- تكلفة إنتاج الخدمات المصرفية المباعة | | ٤٤٩٠ | |
| ب- تكاليف التسويق للخدمات المصرفية: | | | |
| مرتبات وأجور تسويقية | ٢٥٠ | | |
| تكلفة مواد تسويقية | ٢٠٠ | | |
| تكلفة الإعلان والترويج | ٨٠٠ | | |
| إهلاك معدات تسويقية | ٩٠ | | |
| | | ١٣٤٠ | |
| | | | (٥٨٣٠) |
| مجمل الربح للنشاط المصرفي للفرع | | | ٣٤٢٠ |
| تطرح: تكاليف إدارية وتمويلية للفرع | | | (١١٥٠) |
| صافي الربح للنشاط المصرفي للفرع خلال الفترة | | | ٢٢٧٠ |

**حالة عملية** ( ٣ ):

يقوم الفرع ( س ) بأحد البنوك التجارية بتقديم خدمات مصرفية متعددة لعملائه، وقد توافرت لديك البيانات التالية عن عناصر التكاليف المصرفية لخدمتي الحسابات الجارية والودائع لأجل عن العام ٢٠١٩م:

١- متوسط تكلفة إنتاج الوحدة من خدمتي الودائع لأجل والحسابات الجارية كمايلي: ( الأرقام بالجنيه)

| بيان | ودائع لأجل | حسابات جارية |
|---|---|---|
| **مرتبات وأجور مباشرة** | ٣ | ٣ |
| **فوائد وعمولات مدينة** | ٤ | ٥ |
| **تكلفة إنتاج مصرفية غير مباشرة متغيرة** | ١ | ٢ |
| **تكلفة إنتاج مصرفية غير مباشرة ثابتة** | ٢ | ٢ |

٢- عدد وحدات الخدمات المصرفية خلال العام الخاصة بالودائع لأجل ٢٠٠٠٠ وحدة، وبالحسابات الجارية ١٥٠٠٠ وحدة.

٣- بلغت عمولة تقديم وحدة الخدمة للودائع لأجل ١٦ ج، وللحسابات الجارية ٢٠ ج.

٤- بلغت حصة الفرع من التكاليف الإدارية ٢٦٠٠٠ج (توزع بنسبة ٦:٧ للخدمتين)

٥- بلغت التكلفة التسويقية المتغيرة لوحدة الخدمة المصرفية المباعة ٢ ج من كلا من خدمتي الودائع لأجل والحسابات الجارية. بينما بلغت التكاليف التسويقية الثابتة للفرع ٤٦٠٠٠ج (توزع بالتساوي بين الخدمتين).

**المطلوب**:

أولا: إعداد قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية لكل من الخدمتين بالفرع (أ) عن العام٢٠١٩م.

ثانيا: إعداد قائمة نتائج الأعمال لكل من الخدمتين بالفرع (أ) عن العام٢٠١٩م.

**الإجابة:**

**أولا : قائمة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للخدمتين**

**بالفرع (أ) – عن العام ٢٠١٩م (الأرقام بالجنيه)**

| بيان | مبالغ | |
|---|---|---|
| | الودائع لأجل | الحسابات الجارية |
| **تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية** | | |
| **تكاليف إنتاج مصرفية مباشرة** | | |
| مرتبات وأجور مباشرة | ٦٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| فوائد وعمولات مدينة | ٨٠٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ |
| **تكاليف إنتاج مصرفية غير مباشرة** | | |
| تكلفة إنتاج غير مباشرة متغيرة | ٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| تكلفة إنتاج غير مباشرة ثابتة | ٤٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| = إجمالي تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية المباعة بالفرع خلال الفترة | ٢٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |

**ملاحظات الحل:**

* مرتبات وأجور مباشرة لخدمة ودائع لأجل= ٣ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٦٠٠٠٠ج
* مرتبات وأجور مباشرة لخدمة حسابات جارية= ٣ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٤٥٠٠٠ج
* فوائد وعمولات مدينة لخدمة ودائع لأجل= ٤ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٨٠٠٠٠ج
* فوائد وعمولات مدينة لخدمة حسابات جارية= ٥ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٧٥٠٠٠ج

* تكلفة غير مباشرة متغيرة لخدمة ودائع لأجل= ١ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٢٠٠٠٠ج
* تكلفة غير مباشرة متغيرة لخدمة حسابات جارية= ٢ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٣٠٠٠٠ج
* تكلفة غير مباشرة ثابتة لخدمة ودائع لأجل= ٢ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٤٠٠٠٠ج
* تكلفة غير مباشرة ثابتة لخدمة حسابات جارية = ٢ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٣٠٠٠٠ج

**ثانيا: قائمة نتائج الأعمال للخدمات المصرفية للخدمتين**

**بالفرع (أ) – عن العام ٢٠١٩م (الأرقام بالجنيه)**

| بيان | الودائع لأجل | الحسابات الجارية |
|---|---|---|
| إيرادات مبيعات الخدمة المصرفية | ٣٢٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ |
| تطرح:تكاليف الخدمات المصرفية المباعة خلال الفترة | | |
| أ–تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية المباعة | ٢٠٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ |
| ب–تكاليف تسويق الخدمات المصرفية المباعة: | | |
| تكلفة تسويقية متغيرة | ٤٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ |
| تكلفة تسويقية ثابتة | ٢٣٠٠٠ | ٢٣٠٠٠ |
| | ٢٦٣٠٠٠ | ٢٣٣٠٠٠ |
| = مجمل الربح للخدمات المصرفية خلال الفترة | ٥٧٠٠٠ | ٦٧٠٠٠ |
| تطرح: التكاليف الإدارية والتمويلية | (١٤٠٠٠) | (١٢٠٠٠) |
| = صافي الربح للخدمات المصرفية خلال الفترة | ٤٣٠٠٠ | ٥٥٠٠٠ |

**ملاحظات الحل:**

* إيرادات مبيعات خدمة ودائع لأجل= ١٦ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٣٢٠٠٠٠ج
* إيرادات مبيعات خدمة حسابات جارية= ٢٠ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٣٠٠٠٠٠ج
* ت. تسويقية متغيرة لخدمة ودائع لأجل= ٢ × ٢٠٠٠٠ وحدة = ٤٠٠٠٠ج
* ت. تسويقية متغيرة لخدمة حسابات جارية= ٢ × ١٥٠٠٠ وحدة = ٣٠٠٠٠ج

* تكلفة تسويقية ثابتة لخدمة ودائع لأجل = ٤٦٠٠٠ ÷ ٢ = ٢٣٠٠٠ج

* تكلفة تسويقية ثابتة لخدمة حسابات جارية = ٤٦٠٠٠ ÷ ٢ = ٢٣٠٠٠ج

* تكلفة إدارية لخدمة ودائع لأجل= ٢٦٠٠٠ × (١٣/٧) = ١٤٠٠٠ج

* تكلفة إدارية لخدمة حسابات جارية = ٢٦٠٠٠ × (١٣/٦) = ١٢٠٠٠ج

## أسئلة على الفصل السادس

**أولا: تكلم بإيجاز عن:**

١- الخصائص المميزة للخدمات المصرفية للبنك التجاري

٢- المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

٣- الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية

**ثانيا: حدد الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

(١) أي من التالي ليست من الخصائص المميزة للخدمات المصرفية للبنك التجاري:

أ – الخدمة المصرفية غير ملموسة

ب- العنصر البشري من أهم مكونات الخدمة المصرفية

ج- معظم تكاليف إنتاج الخدمة المصرفية تكاليف متغيرة

د- صعوبة قياس العوامل المؤثرة في الخدمة المصرفية

(٢) من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية:

أ – الرقابة على تكاليف النشاط المصرفي

ب- قياس تكاليف النشاط المصرفي

ج- توفير البيانات لمساعدة إدارة البنك في التخطيط وإتخاذ القرارات

د- جميع ماسبق

(٣) إن معظم تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية في البنوك التجارية تعتبر من:

أ-التكاليف المختلطة ب-التكاليف الثابتة ج-التكاليف المتغيرة د-التكاليف المعيارية

(٤) قسم الإعتمادات المستندية في البنك التجاري يعتبر من ضمن مراكز:

أ – الخدمات المساعدة ب- إنتاج الخدمات المصرفية

ج- الخدمات الإدارية د- لاشئ ما سبق

(٥) تكلفة الأموال " في البنوك التجارية تقابل في الشركات الصناعية:

أ- تكلفة المواد ب- تكلفة العمل (الأجور)

ج- تكلفة الخدمات الأخرى　　　　　د- لاشئ ما سبق

**ثالثا:**

(١) توافرت لديك البيانات التالية عن عناصر التكاليف المصرفية لأحد البنوك التجارية عن الفترة التكاليفية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١م:

٥٥٠٠٠ج مرتبات موظفي الأقسام الفنية

١٠٠٠٠ج تكاليف الطاقة الكهربائية للبنك

١٠٠٠٠ج تكاليف تأمين ضد خيانة الأمانة (١٠٠% للأقسام الفنية)

٢٠٠٠٠ج مرتبات مديري الفرع ( ٧٥% منها ثابتة)

٣٥٠٠٠ج فوائد وعمولات مدينة

٣٠٠٠٠ج مرتبات موظفي الإدارة العامة للبنك

٣٠٠٠٠ج تكلفة مواد غير مباشرة للأقسام الفنية

٢٥٠٠٠ج تكلفة نماذج ومواد دعاية للبنك

٤٧٠٠٠ج أدوات مكتبية وأحبار للأقسام الفنية

٢٠٠٠ج إهلاكات أثاثات الإدارة

٥٠٠٠ ج مصروفات التأمين على مباني البنك

٤٠٠٠٠ج مرتبات موظفي التسويق والدعاية

٦٠٠٠ج إيجار أجهزة للأقسام الفنية

حجم النشاط المصرفي للبنك خلال العام ٢٠١٩م بلغ ١٠٠٠٠ وحدة خدمة مصرفية

<u>في ضوء البيانات السابقة، أختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات الآتية:</u>

١-جملة التكاليف المباشرة لإنتاج الخدمات المصرفية للبنك خلال الفترة تكون:

أ-٢١٨٠٠٠ ج　　　　　ب- ١٣٧٠٠٠ ج

ج- ٩٠٠٠٠ ج　　　　　د- لاشئ مما سبق

٢-جملة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للبنك خلال الفترة تكون:

أ-٢١٨٠٠٠ ج　　　　　ب- ١٣٧٠٠٠ ج

ج- ٨١٠٠٠ ج　　　　　د- لاشئ مما سبق

٣-جملة التكاليف المتغيرة لإنتاج الخدمات المصرفية للبنك خلال الفترة تكون:

أ-٢٠٢٠٠٠ ج　　　　ب- ١٩٢٠٠٠ ج

ج- ٣١٥٠٠٠ ج　　　　د- لاشئ مما سبق

٤-متوسط تكلفة إنتاج وحدة الخدمات المصرفية للبنك خلال الفترة تكون:

أ-١٣,٧ ج　　　　ب- ٢١,٨ ج

ج- ٣١,٥ ج　　　　د- لاشئ مما سبق

٥-متوسط التكلفة الكلية لوحدة الخدمات المصرفية للبنك خلال الفترة تكون:

أ-١٣,٧ ج　　　　ب- ٢١,٨ ج

ج- ٣١,٥ ج　　　　د- لاشئ مما سبق

---

(٢) توافرت لديك البيانات التالية عن عناصر التكاليف المصرفية الخاصة بالفرع (ك) بأحد البنوك التجارية عن شهر مارس ٢٠١٩م:

٦٠٠٠٠٠ج مرتبات وأجور مباشرة

١٠٠٠٠٠ج تكاليف مواد غير مباشرة ( ٨٠% منها ثابتة)

٢٨٥٠٠٠ج تكاليف إدارية وعمومية للفرع

٢٠٠٠٠ج مرتبات وأجور غير مباشرة ( ٢٠% منها متغيرة )

٣٥٠٠٠٠ج فوائد وعمولات مدينة

٢٥٠٠٠ج تكلفة مواد تسويق ودعاية

٢٥٠٠٠ج مرتبات وأجور عمال صيانة الأجهزة (٦٠% منها ثابتة)

١٥٠٠٠٠ج تكلفة مواد صيانة الأجهزة ( ٤٠% منها متغيرة )

٢٥٠٠٠٠ج تكلفة إعلان ودعاية للبنك

١٠٠٠٠٠ج إهلاكات أصول ثابتة بالفرع

٥٠٠٠٠ ج تكاليف التأمين على أصول الفرع

١٧٥٠٠٠ج مرتبات وأجور موظفي التسويق

٣٠٠٠٠ج تكاليف الطاقة الكهربائية للبنك

٣٠٠٠٠ج إهلاك معدات التسويق

٢٦٢٥٠٠٠ج إيرادات الفرع من الخدمات والتسهيلات المصرفية المقدمة للعملاء

في ضوء البيانات السابقة، أختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات الآتية:

١-جملة التكاليف المباشرة لإنتاج الخدمات المصرفية للفرع خلال الفترة تكون:

أ-٣٥٠٠٠٠ ج    ب- ٩٥٠٠٠٠ ج

ج- ٦٠٠٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

٢-جملة التكاليف غير المباشرة لإنتاج الخدمات المصرفية للفرع تكون:

أ-٦٥٥٠٠٠ ج    ب- ١٦٠٥٠٠٠ ج

ج- ١٢٥٥٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

٣-جملة تكاليف إنتاج الخدمات المصرفية للفرع خلال الفترة تكون:

أ- ٩٥٠٠٠٠ ج    ب- ٦٥٥٠٠٠ ج

ج- ١٦٠٥٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

٤-جملة التكاليف التسويقية لخدمات المصرفية المباعة للفرع تكون:

أ-٤٨٠٠٠٠ ج    ب- ٢٠٨٥٠٠٠ ج

ج- ١٦٠٥٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

٥-إجمالي تكاليف الخدمات المصرفية المباعة للفرع خلال الفترة تكون:

أ-٤٨٠٠٠٠ ج    ب- ١٦٠٥٠٠٠ ج

ج- ٢٠٨٥٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

١- صافي ربح النشاط المصرفي للفرع خلال الفترة يكون:

أ-٥٤٠٠٠٠ ج    ب- ٢٥٥٠٠٠ ج

ج- ٤٩٠٠٠٠ ج    د- لاشئ مما سبق

**الإجابات** :

**إجابات السؤال "ثانيا":**

| ١- | ج | ٢- | د | ٣- | ب | ٤- | ب | ٥- | أ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

**إجابات السؤال "ثالثا" : الحالة (١)**

| ١- | ب | ٢- | أ | ٣- | أ | ٤- | ب | ٥- | ج |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

**إجابات السؤال "ثالثا" : الحالة (٢)**

| ١- | ب | ٢- | أ | ٣- | ج | ٤- | أ | ٥- | ج | ٦- | ب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

# المراجـــــع


١- أحمد على فرج الكاديكي، ٢٠١٥ م، التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الخصائص المميزة وإدارة الجودة الشاملة لإعادة هندسة تكلفة الخدمات المصرفية: دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بنغازي، ليبيا.

٢- أحمد محمد عوض محمود، ٢٠١٣م،إسخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لقياس تكاليف الخدمات المصرفية في البنوك التجارية المصرية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجيستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة.

٣- حسن محمد حسين أبو زيد وآخرون. ٢٠٠٢. تصميم النظم المحاسبية. مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح. جمهورية مصر العربية.

٤- سراج الطيب محمد عبد الرحمن،٢٠١٦ م ، أثر نظام محاسبة التكاليف في تسعير الخدمات المصرفية: بالتطبيق على بنكي فيصل الإسلامي والبنك الإسلامي-شندي، رسالة ماجيستير غير منشورة، كلية الاقتصاد/ جامعة شندي، السودان.

٥- صلاح الدين حسن السيسي، ٢٠١٩ م ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في البنوك وشركات التأمين، مركز الخبراء الدوليين للتدريب والبحوث والدراسات العلمية،

٦- صلاح بسيوني عيد وآخرون. ٢٠١٤. نظم محاسبة التكاليف في القطاعات الزراعية. مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح. جمهورية مصر العربية.

٧- صلاح بسيوني عيد، وآخرون،٢٠٢٠ م، نظم محاسبة التكاليف، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، الطبعة الرابعة،.

٨- طارق محمد سعيد،١٩٩٥م، محاسبة التكاليف في المصارف المدرجة في سوق عمان الدولي: دراسة ميدانية، رسالة ماجيستير غير منشورة، عمان، الأردن.

٩- عبد الإله نعمة جعفر، ٢٠٠٢م ،محاسبة التكاليف في البنوك التجارية، دار الشروق للنشر والتوزيع، جامعة الزرقاء الأهلية ، الأردن .

١٠- عبـد المـنعم فلـيح وآخـرون ، ٢٠١٩ / أساسـيات محاسـبة التكـاليف ، مركـز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، جمهورية مصر العربية .

١١- عبد المنعم فليح، سيف الإسلام محمود عبد الحميد،٢٠٠٨" محاسبة تكاليف إنتاج البترول" برنامج تدريبي تطبيقي/ مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية.

١٢- محمد عبد الرحمن إدريس سبيل. ٢٠١٣. محاسبة التكاليف الزراعية ودورها في تجنب الإعسار المالي في المشاريع الزراعية السودانية. دراسة حالة مشروع قندتو الزراعي بولاية نهر النيل. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية الدراسات العليا. جامعة شندي.

١٣- مراد السيد صبره ، ٢٠٠٥ ، استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي : دراسة تحليلية تطبيقية علـى المستشـفيات الخاصـة ، رسـالة ماجسـتير غيـر منشـورة ، كليـة التجـارة ، جامعة القاهرة .

١٤- هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه ، ٢٠٠٠ ، دراسات في المحاسبة المتخصصة ، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية والمستشفيات ، الدار الجامعية.

١٥- هالـة عبـد الله الخـولي، سـيف الإسـلام محمـود عبـد الحميـد ،٢٠١٢ ،" نظـم التكاليف في قطاع البترول"، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،